

郑
蔚
●
著

云南大学研究生院资助出版

ON INTERNATIONAL TAX HARMONIZATION
—FROM THE PERSPECTIVE OF REGIONAL ECONOMIC INTEGRATION

国际税收 协调论

——基于区域经济一体化的视角



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

郑
蔚
●
著

云南大学研究生院资助出版

ON INTERNATIONAL TAX HARMONIZATION
—FROM THE PERSPECTIVE OF REGIONAL ECONOMIC INTEGRATION

国际税收 协调论

——基于区域经济一体化的视角



经济管理出版社
ECONOMY & MANAGEMENT PUBLISHING HOUSE

图书在版编目 (CIP) 数据

国际税收协调论：基于区域经济一体化的视角/郑蔚著. —北京：经济管理出版社，
2013. 9

ISBN 978-7-5096-2554-5

I. ①国… II. ①郑… III. ①国际税收-研究 IV. ①F810.42

中国版本图书馆 CIP 数据核字 (2013) 第 158001 号

组稿编辑：陆雅丽

责任编辑：陆雅丽

责任印制：杨国强

责任校对：张 青

出版发行：经济管理出版社

(北京市海淀区北蜂窝 8 号中雅大厦 A 座 11 层 100038)

网 址：www.E-mp.com.cn

电 话：(010) 51915602

印 刷：北京京华虎彩印刷有限公司

经 销：新华书店

开 本：720mm×1000mm/16

印 张：14.25

字 数：233 千字

版 次：2013 年 9 月第 1 版 2013 年 9 月第 1 次印刷

书 号：ISBN 978-7-5096-2554-5

定 价：39.00 元

· 版权所有 翻印必究 ·

凡购本社图书，如有印装错误，由本社读者服务部负责调换。

联系地址：北京阜外月坛北小街 2 号

电话：(010) 68022974 邮编：100836

本书受云南大学研究生院资助出版，谨此真诚致谢！

前 言

在过去的 30 多年中，区域经济一体化浪潮席卷了整个世界。全世界 90% 以上的国家都分别加入了不同的区域性经济组织，而且有不少国家成为多个经济一体化组织的成员。截至 2013 年 1 月 10 日，在 WTO 及其前身 GATT 注册登记的区域贸易协定（RTA）已达 546 个（货物贸易和服务贸易分开统计），其中已生效执行的有 354 个。我国也在积极开展区域经济一体化合作，目前正在与五大洲的 29 个国家和地区建设 16 个自由贸易区，在多层面上参与区域国际税收协调。

税收差异和税制摩擦是区域经济一体化的重要制约因素之一。加强国际税收协调，消除税收障碍已成为推进区域经济一体化的重要举措和必然选择。实践表明，区域经济一体化与国际税收协调相生相伴，从自由贸易区、关税同盟到共同市场以及经济与货币联盟，无一不与税收协调有关，税收利益的协调与分配可以说是区域经济合作的核心内容。国际税收协调通过关税的协调、间接税的协调、直接税的协调，以及税收征管的协调着力解决国家之间重复征税、无序的税收国际竞争和恶意的国际避税等问题，从而直接推动区域经济一体化进程。

目前世界上起步最早、最为成熟的区域经济一体化组织——欧盟从建立之初就致力于有步骤、有机制地进行国际税收协调，才发展成为目前一体化程度最高的区域一体化组织。相对而言，国内外对国际税收协调的研究还不多，尤其是缺乏深入系统的研究，国内在这方面的研究更是起步晚、成果少，特别是针对中国参与区域经济一体化实践展开的国际税收协调研究是薄弱环节。本书的选题及研究意在这方面添砖加瓦，为推动我国区域经济一体化进程尽绵薄之力。

本书在梳理国际税收协调相关文献、总结国际税收协调实践经验的基础上，尝试提出区域经济一体化进程中国际税收协调的理论分析框架；具体分析国际税收协调产生的作用及其影响，提出国际税收协调绩效评价及协调度测度



的指标和方法；并结合我国参与国际税收协调的实际，特别是中国—东盟自由贸易区建设实际，提出我国参与区域国际税收协调的思路及政策启示。具体内容

包括：

第一，在界定相关概念的基础上，对国际税收协调的国内外研究成果及相关文献进行了梳理和评述。明晰了国际税收协调的主要内容及科学内涵，通过对关税同盟理论、国际经济相互依存理论和哈马达模型的评述，以及对国内外关于国际税收协调效应、机制和模式等的评析，为全文展开研究奠定了理论基础。

第二，对三个最具代表性的经济一体化区域（欧盟、北美自由贸易区、中国—东盟自由贸易区）国际税收协调状况作了总结分析。重点阐述了目前区域经济一体化中国际税收协调的特点、趋势和面临的主要问题，为本书深化研究找到了方向和突破口。

第三，构建了区域经济一体化背景下国际税收协调的理论分析框架。探讨了区域经济一体化背景下国际税收协调的主要影响因素及作用机理；对区域经济一体化下国际税收协调度进行了分类；分析了不同协调度下国际税收协调的内容、方式、机制特点及其与区域一体化程度的相关性。

第四，分析了国际税收协调对区域经济一体化的作用及效应，提出了国际税收协调绩效评价及国际税收协调度测度的指标和方法。在比较区域经济一体化进程中国际税收竞争与国际税收协调所带来的福利效应的基础上，得出了国际税收协调的效应具有多样性和复杂性特点的结论。关键是要找到国际税收协调与国际税收竞争的最优均衡点，适度的国际税收协调给区域带来的福利效应大于国际税收竞争。

第五，对中国参与区域国际税收协调进行了实证分析，对中国参与区域国际税收现状及前景作了总体判断，提出了中国参与区域国际税收协调的思路和建议。其中包括中国—东盟自由贸易区建设中国际税收协调的可行性、中国参与区域国际税收协调所具备的优劣势及面临的机遇和挑战。另外，从战略及策略、协调目标、协调布局、协调原则、协调的步骤和方式、协调的机制，以及中国提高自身参与区域国际税收协调能力需要做出的努力等方面提出了相应的建议。

郑 蔚

2013 年 4 月

Preface

Regional economic integration has been swept the entire world in the past three decades. 90 per cent of the countries over the world have been engaged in different regional economic organizations, and many countries are engaged in more than one organization. China has actively taken part in regional economic cooperation and regional tax harmonization in recent years. It is constructing 15 free trade regions under the FTAs with 28 countries and regions, and participated in international tax harmonization in these regions.

Taxation difference and tax system conflicts are the main reasons that stifle regional economic integration. Strengthening the international tax harmonization and eliminating tax barriers are becoming the inevitable choice of regional economic integration. The practice of regional economic cooperation indicates that the regional economic integration goes with international tax harmonization. From the Free Trade Agreements to the Customs Unions, to the Common Markets and to the Economic and Monetary Unions, the regional economic cooperations are never without international tax harmonization. The tax benefits are the key content of regional economic cooperation. International tax harmonization directly promoted the process of regional economic integration through tariff harmonization, indirect taxes harmonization, direct taxes harmonization and taxation cooperation in seeking solutions to overlap taxation, harmful tax competition, and tax avoidance.

The earliest and most successful regional economic integration, EU can be attributed to its dedication to systematic international tax harmonization from the very beginning. However, intensive studies in the international tax harmonization lag behind the other issues of regional economic integration, comprehensive and



systematic research in international tax harmonization is particularly rare. Domestic research in this field started late, and achieved much less, and research in China's participation in regional tax integration is especially less. The purpose of the dissertation's research is to make a necessary, beneficial and useful complement to the theories of regional economics and international taxation, as well as a contribution to China's participation in international tax harmonization and regional economic integration.

The dissertation suggests a theoretical analyzing frame for international tax harmonization based on a critical review on the literature and a summary of related practice of international tax harmonization; analyzes the effects of international tax harmonization on the regional economic integration; proposes indicators and method for assessing the performance and degree of international tax harmonization under the regional economic integration; gives policy enlightenment to China's participation in the regional tax harmonization based on the practice of China-ASEAN Free Trade Agreement. The main contents of the dissertation include:

1. A rationale and a critical review of the literature based on a definition of the term "international tax harmonization". The dissertation defines the contents and key points of international tax harmonization, and critically reviews the three theories link to international tax harmonization, Customs Union Theory, International Economic Dependency Theory, and the effects, system and models of international tax harmonization in the domestic and foreign literature, which lays a thematic foundation for the dissertation.

2. An introduction to the practice of international tax harmonization in three regions, EU, North American Free Trade Agreement, and China-ASEAN Free Trade Agreement, as well as the features, trends and challenges of regional tax harmonization, which leads to the breakthrough for the dissertation.

3. A construction of theoretical analyzing frame for the international tax harmonization in regional economic integration. The dissertation classifies regional tax harmonization by the degree of harmonization, analyzes the features, contents, ways and systems of international tax harmonization at different degrees, and discusses the factors that affect



the international tax harmonization in the context of regional economic integration.

4. An analysis on the effects of international tax harmonization on regional economic integration, a model comparing of the effects of international tax harmonization and international tax competition, and a performance assessment frame for international tax harmonization. The result of the model is, the welfare improvement caused by international tax harmonization is much more than international tax competition. It is concluded that the effects of international tax harmonization are various and complex, so the the key point is to find out the banlance between tax harmonization and competition, where most welfare effects can be achieved.

5. An empirical analysis on China's participation in regional tax harmonization, a perspective of and some suggestions on China's further practice in regional tax harmonization. The dissertation analyzes the feasibility of international tax harmonization in China-ASEAN Free Trade Agreement, and the advantages, disadvantages, opportunities and challenges of China's participation in regional tax harmonization. And at last a regional tax harmonization strategy for China is raised, which covers the goals, layout, principles, procedures, mechanism, and improvement of the countries' tax system.

Zheng Wei

April 2013

目 录

第一章 国际税收协调概述	1
第一节 研究背景	1
第二节 国际税收协调的内涵	5
第三节 国际税收协调的意义	9
第二章 相关理论及文献综述	13
第一节 区域经济一体化进程中国际税收协调的相关理论	13
第二节 国外研究综述	18
第三节 国内研究综述	36
第三章 区域经济一体化进程中的国际税收协调实践	45
第一节 几个主要区域的国际税收协调举措	45
第二节 区域经济一体化进程中国际税收协调的趋势及特点	62
第三节 区域经济一体化进程中国际税收协调面临的主要问题	67
第四章 区域经济一体化进程中国际税收协调的主要影响 因素及测度	71
第一节 区域经济一体化进程中国际税收协调的主要影响因素	71



第二节	区域经济一体化进程中国际税收协调的测度	80
第三节	区域经济一体化进程中国际税收协调度的分类及评价	88
第五章	国际税收协调对区域经济一体化的效应分析	98
第一节	国际税收协调对区域经济一体化的效应	98
第二节	国际税收协调与国际税收竞争带来的福利效应比较： 一个分析模型	104
第六章	中国参与区域国际税收协调的实证分析	113
第一节	中国参与区域国际税收协调的现状与特点	113
第二节	中国参与区域国际税收协调的前景分析	121
第三节	案例分析：以中国—东盟自由贸易区国际税收协调为例	154
第四节	中国参与区域国际税收协调的思路及政策启示	172
第七章	结论与展望	186
第一节	结论	186
第二节	展望	194
参考文献		196
后 记		212

Contents

Chapter 1	A General Overview of International Tax Harmonization	1
Section 1	Research Background	1
Section 2	The Concept of International Tax Harmonization	5
Section 3	The Importance of International Tax Harmonization	9
Chapter 2	Rationale and Related Theories	13
Section 1	Theories of International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	13
Section 2	Critical Review of the Overseas Literature	18
Section 3	Critical Review of the Domestic Literature	36
Chapter 3	Introduction to the Practice of International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	45
Section 1	Measures Undertaken by Three Regions	45
Section 2	Trends and Characteristics of International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	62
Section 3	Problems Contrasts International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	67
Chapter 4	Factors Affecting and Appraising International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	71
Section 1	Major Factors Affecting International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	71
Section 2	Appraisal of International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	80



Section 3	Grading of International Tax Harmonization in Regional Economic Integration	88
Chapter 5	Analysis of International Tax Harmonization's Effect on Regional Economic Integration	98
Section 1	International Tax Harmonization's Effect on Regional Economic Integration	98
Section 2	Comparing International Tax Harmonization and International Tax Competition; An Analysis Model	104
Chapter 6	Empirical Analysis of China's Participation in Regional Tax Harmonization	113
Section 1	China's Participation in Regional Tax Harmonization and its Features	113
Section 2	The Prospects of China's Participation in Regional Tax Harmonization	121
Section 3	A Case Study: China-ASEAN International Tax Harmonization	154
Section 4	Strategy and Inspirations for China's Participation in International Tax Harmonization in the Context of Regional Economic Integration	172
Chapter 7	Conclusions and Prospects	186
Section 1	Conclusions	186
Section 2	Prospects	194
References		196
Acknowledgements		212

第一章 国际税收协调概述

第一节 研究背景

经济全球化和区域经济一体化是当今世界经济发展最显著的特征。在过去的 30 多年中,区域经济一体化浪潮席卷了整个世界。全世界 90% 以上的国家都分别加入了不同的区域性经济组织,而且有不少国家成为多个经济一体化组织的成员。1957 年以罗马条约的缔结为标志成立的欧洲经济共同体是世界上最早建立也是目前成员最多、一体化程度最高的区域经济一体化组织。20 世纪 80 年代和 90 年代,欧洲经济共同体的成功实践掀起了区域经济一体化在全球范围内的浪潮。在加勒比海地区、非洲、北美、拉丁美洲、亚洲、环太平洋地区都展开了形式、程度不一的区域经济一体化进程。到 2013 年 1 月 10 日,在 WTO 及其前身 GATT 注册登记的区域贸易协定(RTA)已达 546 个(货物贸易和服务贸易分开统计),其中已生效执行的有 354 个^①。目前世界上主要的经济一体化组织有:欧盟(EU)、北美自由贸易区(NAFTA)、亚太经济合作组织(APEC)、中国—东盟自由贸易区(China-AESEA)、南方共同市场(MERCOSUR)、非洲联盟(AU)等。

不同的区域经济一体化组织不同程度地要求成员国将经济活动由国家过程逐步转化为国际过程,即消除各国生产要素在区域内自由流动的障碍,把各国各地区的各种经济部门连接成一个既有利益竞争又相互依赖的国际经济联合

^① 来自 WTO 官方网站数据: http://www.wto.org/english/tratop_e/region_e/region_e.htm。



体。一体化拓宽了各国经济行为主体在区域内的经济活动范围,使国家之间的经济联系日益紧密并且相互渗透和依赖。区域成员国一方面从区域经济一体化进程中获得利益,另一方面又相互间为利益而竞争。税收是影响经济要素流动的重要因素之一,税收制度和政策作为区域经济运行的一个重要组成部分,从区域经济组织建立之初就与区域经济一体化的发展息息相关。经济决定税收,税收又反作用于经济。同理,区域经济发展决定区域税收,区域税收反作用于区域经济发展。税收的国际协调一方面推动了区域经济的一体化进程,另一方面也为区域经济一体化带来了挑战。

一方面,区域成员国在税收政策和管理方面的协调大大推动了区域经济向一体化的方向迈进。欧盟从建立之初就致力于区域内的国际税收协调:从关税协调到增值税、所得税协调,在反避税、反有害税收竞争、反转让定价方面进行坚持不懈的合作,以及建立欧盟独立预算、颁发税收制度的建议和指令。目前在欧盟内部已初步构成一种超越国家层面的税收制度雏形,这对于成员国及欧盟经济都产生了十分积极的影响。正是这些税收协调举措推动了欧盟在经济、文化、教育等方面的一体化合作,从而使其一体化程度不断加深,范围越来越大。目前欧盟拥有 27 个成员国(2013 年 7 月克罗地亚加入后变为 28 个)、65% 以上的国际贸易在成员国之间进行,所有成员国国内生产总值超过 10 万亿美元,占世界生产总值的 30%,其贸易总量约占全世界的 20%^①,是目前世界上贸易总量最大的经济体,成员国之间税收政策和制度协调程度在世界各区域经济组织中达到了最高水平。其他一些经济一体化区域,如北美自由贸易区、亚太经济合作组织、中国—东盟自由贸易区等,尽管国际税收协调主要还停留在关税协调的层次,但通过关税的协调,对内实行低税率甚至零关税、对外实行统一或差别性关税,大大促进了自由贸易的发展,改进了组织内部的福利水平,使区域内市场一体化程度逐步加深。

另一方面,区域经济一体化进程的加深使各国的税收政策相互联系和影响的程度不断加深,各成员国之间的税制联系也日益增强,由此产生的税制摩擦在很大程度上阻碍了区域经济一体化的推进。区域一体化发展到一定程度以后是否能进一步顺利推进,很大程度上取决于区域组织能否成功地应对这种问题

^① 欧盟官网: http://europa.eu/pol/comm/index_en.htm。



和挑战。区域经济一体化程度的加深使各国之间尤其是区域成员国之间国家经济政策的相互影响和相互依赖程度也日益加深,各成员国之间的税制联系也日益增强。一个国家的税收政策会对其他国家的经济福利带来影响,同时也受到其他国家税收政策的约束,因为一国税收政策的目标、有效性及其目标的实现程度不仅受制于本国国内的因素,而且也受制于相关国家的政策选择。当一个国家采取税收优惠政策来吸引国外资本时,势必不同程度地侵蚀了其他国家的税基,从而也会引发其他国家也采取同样的税收政策。

区域性经济组织的合作大多始于自由贸易,而税收协调的一项重要内容——关税协调就成为区域内成员国贸易顺利展开的第一步。也就是说,区域性经济组织从建立之初就伴随着税收协调。随着商品、资本、技术和劳力等经济要素在区域内以及世界范围内跨国流动日益频繁,各国之间都存在着不同程度的利益交织、竞争与合作关系,区域内各国相互间由于从事国际经济活动的自然人和法人征收所得税、财产税、关税等所带来的税收分配关系变得错综复杂。在这种复杂的税制联系下,税收主权是国家主权的一种基本反映形式,因此,各国往往极力维护这种主权而不愿意让渡、放弃,这就带来了一些问题:一是由于国与国之间税收管辖权交叉重叠而导致的重复征税;二是各国为了尽可能多吸引跨国流动资本而竞相实施税收优惠政策而产生的税收国际竞争;三是国际经济行为主体(主要是跨国公司)采用改变居所、联属公司内部贸易和转让定价、在避税港设立基地公司等形式进行的国际避税。这些问题也越来越成为阻碍区域经济贸易进一步发展、区域一体化进一步推进的因素。而这些问题的解决需要区域各国进行税收协调与合作。通过国际协调来逐步实现区域内税收政策的配合、制度的融合,减少成员国之间的税收摩擦和冲突,促进区域经济健康和谐发展。

由此可见,税收的国际矛盾和协调问题是与区域经济一体化相生相伴的,对这一问题加以研究不仅是国际税收理论与实践发展的需要,也是区域经济一体化研究与发展的需要。而相对于区域经济一体化领域其他问题的研究,国际税收协调问题的研究要滞后许多。国内外学者大多从国际税收协调的原因、背景、方式、内容、模式方面进行研究,却几乎没有学者从区域经济一体化内影响国际税收协调的因素以及税收协调绩效的评价方法方面进行深层次的研究;在区域成员国国情各异、税收政策目标各异的情况下开展税收协调,协调的效



果和进展会受到哪些因素的影响？一个区域推进国际税收协调的可行性状况如何？区域国际税收协调通常按什么程度、什么阶段递进，这些不同阶段是以什么指标来评价和界定的？处于不同协调阶段的协调内容、机制、方式等各有何特点？区域内国际税收协调是如何推进区域经济一体化进程的？国内外对这些方面的研究都需进一步深入。

20 世纪以来，我国积极加入区域经济一体化合作，参与区域国际税收协调，目前正与世界 29 个国家和地区建设 16 个自由贸易区。我国除了加入《亚太贸易协定》之外，还签署了 10 个自由贸易协定：中国与东盟、巴基斯坦、新加坡、新西兰、智利、秘鲁、哥斯达黎加签署的自由贸易协定，中国内地与香港、澳门的更紧密经贸关系安排，以及与台湾地区的海峡两岸经济合作框架协议。另外，还与海湾合作委员会、澳大利亚、挪威、瑞士、冰岛、韩国商建自由贸易区。中国—东盟自由贸易区建设标志着我国在参与国际区域经济一体化方面迈出了实质性步伐。中国—东盟的经济一体化发展虽然还处于自由贸易区建设的低级阶段，目前的税收协调也仅涉及关税协调。但随着一体化步伐的加快，区域间生产要素的流动日趋频繁，因各国税制差异而造成的税收障碍也将日益突出。因此，有必要对间接税、直接税的协调作前瞻性考虑。

另外，目前世界范围内大国与大国之间的竞争逐步体现为对区域经济一体化组织的竞争。我国在参与区域经济合作方面远远落后于欧洲、北美洲的国家，目前我国参与的 10 个区域经济合作主要还停留在关税协调这样的自由贸易安排阶段。有的区域经济合作形式松散、进展缓慢，如 APEC；有的区域经济合作推动起来困难重重，如东亚“10+6”合作。因此，我国应重视研究区域经济一体化下的国际税收协调问题，我国应对推动区域经济的策略进行认真分析，争取以推动国际税收协调为支点，来推进区域经济合作。同时，我们应当用一种开放的、未来的眼光看待国际税收环境的变化，将这些变化的因素纳入本国税收政策制定之中，使我国的税收制度更加符合我国开放式经济发展的需要。

因此，从区域经济发展的角度看，研究国际税收协调的主要影响因素、协调度的测度方法，有利于区域性经济组织分析本区域开展国际税收协调的运作条件，以及区域内国际税收协调演进的规律，以利用有利因素，克服不利因素，顺应国际税收协调的规律，预测其发展趋势，促进商品、劳动力、