

理费等。制定防范转让定价避税的有关法规,反避税条款应明确关联企业的界定标准,确立税务机关对非正常交易的判定权、调整权和执法权。拓展国际市场价格信息渠道,建立转让定价信息库,设立专门人员和机构负责涉外税收情报的搜集、整理和交换工作,加强与外国税务机关的协作,积极与各国签订双边或多边税收协定。(3)开展纳税评估活动,并在纳税评估的基础上,全方位推行纳税信誉等级制度。

5. 建立健全为纳税人服务体系。税务机关要特别注重树立良好的执法形象,做到管理与服务并重,在执法中服务,在服务中执法。一是要改进工作作风,切实维护纳税人的合法权益,为纳税人提供方便、快捷、优质的办税服务。二是要实行公开办税。WTO的透明度原则要求各成员通过各种方式,及时公开与贸易有关的法律、法规、规章和政策措施以及与其他成员缔结的足以影响其贸易政策的协定。WTO规则还特别规定,如果一个成员需要提高关税或者其他税、费的税率、费率,必须提前公布,否则不得实施。树立透明意识、实现政务公开、为全部纳税人提供优质税收服务是WTO透明度原则对税收的要求。及时地将税收政策法规、岗位职责、办事程序、办事标准、纳税数额、违章处罚以及相关工作制度规定和廉政纪律对纳税人和社会各界公开,明确1~2种标准公布渠道,并注意执法公示制,显得十分重要。三是要健全服务机制。进一步建立健全包括限时服务、首问责任、政务公开以及文明礼貌在内的服务规范和服务质量考核评价体系。四是要规范税务代理中介组织。尽快完成注册会计师行业、注册评估师行业、注册税务师行业的管理合并工作,形成由注册税务师和注册会计师组成的税务代理中介队伍,合法扶持和引导我国税务代理中介组织的健康发展。对“入世”后国外税务代理中介机构,要本着公开、公平、公正的原则,将其纳入我国法律的约束之下,使其对我国税务代理中介市场的繁荣发展起到促进作用。

作者单位:江西省国家税务局

(责任编辑:吴小海)

国际税收竞争与生产要素

陈 涛

内容提要:随着经济全球化的深入,国家间通过资本所得税的税收竞争来吸引流动性资本的做法越来越普遍。主权国家通过降低公司税税率并制定有利于投资的税收优惠政策来鼓励资本流入。国际税收竞争对生产要素的税负分布有何实际影响,这一后果对收入分配的影响,以及劳动力跨国流动性增强对资本所得税竞争政策的约束等问题,也日益引起理论界和实务部门的关注。本文对上述问题提出自己的看法和见解。

一、资本所得课税的国际竞争对生产要素税负分布的实证研究

有关最优税收的理论认为,在封闭经济中,从长期来考虑,应该不对资本课税。Gordon、Rasin和Sadka也发现如果资本是完全流动的、劳动力是非流动的,那么小国开放经济的最优税收策略也是对资本不课税。也就是说税收应该从流动的资本转移到劳动力上。因为劳动力是不流动的,其供给缺乏弹性,因而带来的超额负担较小,而资本课税则会扭曲投资决策。这样,劳动所得课税比公司税更有效率。随着经济全球化的深入,国家间通过资本所得税的税收竞争来吸引流动性资本的做法也越来越普遍。主权国家通过降低公司税税率,并制定有利于投资的税收优惠政策来鼓励资本流入,这一现实做法似乎验证了理论分析。但国际税收竞争对生产要素的税负分布到底影响如何还有待进一步分析。

如果从直觉上看,旨在吸引资本流入的国际税收竞争在很大程度上会导致资本实际税负的减少,并带来劳动力税负的增加。但这种判断需要实证的支持。丹麦公共经济学家Sorensen考察了OECD国家从1986年~1998年的资本所得收入的法定税率变化,其结果显示,OECD国家从上世纪80年代到90年代资本课税的法定税率显著下降。这从一个侧面说明这一期间资本流动性明显增强,加剧了国际税收竞争,导致各国采取了大幅度降低法定税率的政策。同时,小国家比大国家法定税率降

Chamley C.,1981, "The Welfare Cost of Capital Income Taxation In a Growing Economy" *Journal of Political Economy* 6, 468-496; Judd, Kenneth L.,1987, "The welfare Cost of Factor Taxation in a Perfect Foresight Model" *Journal of Political Economy* 95, 675-709.

Gordon R.,1986, "taxation of Investment and Savings in a World Economy" *erican Economics Review* 76,1086-1102.

Rasin A. and E.Sadak, 1991, "Vanishing Tax on Capital Income in the Open Economy" *Journal of International Economics* 31, 171-181.

Sorensen P.B., 2000, "The Case for International Tax Coordination Reconsidered" *Economic Policy* 10, 431-472.

素的税负分布

低的幅度更大。这也和经典国际税收竞争理论得出的结论相吻合。因为经典国际税收理论认为：由于世界资本市场对小国资本供给的弹性比大国高，所以小国在同等条件下要课征比大国低的税率。

Sorensen同时计算了资本所得80年代上半期到90年代上半期的平均有效税率及同期劳动所得的总平均有效税率。资本所得的平均有效税率的定义是：对资本、产权（property）财产（wealth）所课征的税负总额占资本总收入的百分比。对劳动所得的课税可以认为是雇主所付出的总的真实劳动成本和雇员所获得的真实税后工资率之间的税收楔子（tax-wedge），消费税构成这种税收楔子的一部分。因此，劳动所得的总有效税率的计算把消费税也同时考虑进来。其结果显示，一是劳动所得的总平均有效税率在该期间内有明显的上升；二是资本所得法定税率的下降并未带来有效税率的同时下降。事实上，样本期间所有国家的资本所得平均有效税率基本上是稳定的，大国和小国的划分对平均有效税率的影响不大。以上结果也反映了近年来OECD国家的税制改革进程：即在降低法定税率的同时，拓宽税基。

那么为何在国际税收竞争的状态下会出现这些国家的资本所得平均有效税率保持稳定的状态？平均有效税率的稳定是否意味着国际税收竞争实际上不存在？

Sorensen认为，以下两个事实的存在有助于我们解释前一个问题：一是直接投资回报经常包括有关特定区位选择（location-specific）的纯利润；二是经济全球化导致了企业股权越来越多地被外国人所持有。前一个事实意味着资本拥有者无法将公司税负担充分转嫁到其他生产要素上；后一个事实意味着从源课征的公司税很大程度上可以落在外国投资者获得的纯利润上，这样，公司税就成了政府将国内税收转移到外国投资者身上的有效工具。这种现象被称为税收出口（tax exportation），因为存在税收出口的机会，

主权国家政府存在着提高有效公司税率的动机。从总体上来说，各国通过降低法定税率来吸引资本的竞争将对有效公司税率产生两种相互抵消的效应。一方面，为吸引流动性资本，政府存在降低有效公司税率的动机；另一方面，外国投资者对国内公司股权比例的上升，将诱使政府更多地使用国内公司税作为出口国内税收负担的手段。这两种相互抵消的效应在OECD国家是大致相等的，其结果就是这些国家样本期内资本课税的有效税率保持大致稳定。

至于后一个问题，各国资本课税的有效税率的稳定并不能作为国际税收竞争不存在的证据。首先，劳动所得总有效税率的上升，表明事实上的确存在政府试图将更多的税收负担转移到不可移动的生产要素上的做法。其次，法定资本课税税率的明显下降，意味着在吸引证券投资和跨国公司“纸上利润”（paper profits）方面存在着激烈的国际税收竞争。因为，对于这些资本收入来说，法定税率很大程度上就是有效税率。

笔者认为，以上Sorensen对OECD国家生产要素税负分布的实证和理论分析有以下两点是值得商榷的：其一，就样本期间有关OECD国家有效公司税率并未随法定税率下降而下降的结论来说，一些经济学者的实证结果得出了完全不同的结论。Gropp和Kostial^①计算了1988年~1997年间OECD国家的公司税有效税率的变动状况，其结论是：样本期间这些国家平均法定税率的减少同样伴随着平均有效税率的减少，且减少幅度大体一致。因此，实证分析结果往往很受计量方法的左右。其二，税收出口现象在发展中国家可能并不成立，因为一些发展中国家特别针对外国投资制定了相应的低税率和税收优惠政策。企业外国股权的增加并未导致这些国家的政府提高税负，所以也就不存在将国内税负转嫁给外国投资者的现象。因此，Sorensen的上述分析结论很大程度上不适用发展中国家。

但有关“国际税收竞争会引起生产要素税负分布发生变化，而使劳动力承担更多税负”的结论被众多西方学者的研究成果所证实。

二、国际税收竞争下生产要素税负分布对收入再分配的影响

如上所述，主权国家旨在吸引资本流入的税收竞争，普遍降低了对资本所得课征的税收，但政府为了获取足够的税收收入以维持正常的支出，很大程度上将资本承担的税负转移到劳动力身上。这种转移会诱发收入再分配环节上的不公平。

税收的公平性是税收的重要原则之一。自亚当·斯密

^① Gropp R. And K. Kostial, 2000, "The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment Eroding Corporate Income Taxes?" Working Paper No.31, European Central Bank.

以来,许多经济学家都将公平原则置于税收诸原则的首位。因为税收公平不仅仅是一个经济问题,同时也是一个政治、社会问题。就税收制度本身来看,税收公平对维持税收制度的正常运转也是不可缺少的。倘若税制不公,一部分纳税人看到纳税条件相同的另一部分人少缴税款甚至享受免税待遇,那么这部分人也会逐渐丧失自觉申报纳税的积极性,就会具有逃避税的强烈动机。税收公平原则的基本要求是,相同条件的纳税人,应缴纳相同的税收;不同条件的纳税人,应缴纳不同的税收,即横向公平和纵向公平原则。

目前,世界上大多数国家采取综合所得税制。综合所得税的特点是将归属于同一纳税人的各种所得,作为一个整体对待,按统一的规定和税率结构计征,它的本质特征是,各种所得的税负归集后没有差别。不论来自劳动所得还是资本或意外所得,不论是现金还是实物所得,也不论是应计(未实现)所得还是已实现所得,都要纳入税基。这样的税制如果能完整地得以实施,那么就可以实现公平的原则。但在实践中,大部分国家为了体现差别税收政策,通常的做法都是将某一类所得从综合税制中剥离出来,进行分类课征,尤其是为了刺激储蓄投资而对资本征收相对轻的税。

这种税制的既有的不公平现象因为国际税收竞争而日趋加剧。首先,会加剧横向不公平的现象。由于对资本所得课征较少的税收,而对劳动所得课征较重的税收,对拥有相同收入而收入分别来源于资本和劳动的不同的纳税人来说,其承担的税负有很大差别。其次,也会使纵向不公平更为严重。一般来说,收入中劳动所得占有较大比重的个人往往是低收入者,而资本所得在收入中占有较大比重的通常属于较高收入阶层。按纵向公平的要求,高收入者要承担较重的税负。但由于国际税收竞争使得一部分资本原来要相应承担的税负转移到劳动力身上,从而使低收入者的分配状况恶化,这显然不符合纵向公平的要求。另一方面,经济全球化加强了资本的流动性,加上国际税收竞争、避税港以及国家间缺乏税收信息交换等客观因素的影响,高收入者因为拥有较多的资产,可以通过直接投资海外,或者通过各种离岸金融工具的间接投资来减轻本国税负甚至逃避本国税负。而低收入阶层的所得大部分要用于基本生活开支,其所得的流动性相对较小,这也是一种事实上的纵向不公平。

此外,国际税收竞争下主权国家对资本课征较低税负,而由劳动力承担较高税负的现象,在本国内部也会出现将劳动所得通过各种渠道转换成资本所得的避税现象。虽然这种转换可能需要成本,但如果成本小于税收收益,则会产生这种避税的动机。这种现象是税负不公平带来的直接

后果之一。有些学者认为,针对这种现象,应对富有阶层和相对贫困阶层的劳动和资本所得,设计不同的税率。他们的研究结果认为:最优税收应是对富有阶层的劳动所得和资本所得课征同样的边际税率,而对贫困阶层的资本所得课征较高边际税率,对其劳动所得课征较低税率。但这种最优税收设计只是理论上的,在实践中很难得以实施。

三、劳动所得课税的国际竞争与劳动力跨国流动

上文中所研究的国际税收竞争主要是指针对资本流动的国际税收竞争。大多数国际税收竞争理论分析一个重要的假设就是:劳动力在国际间是不可流动的,而资本可以自由跨国流动。这种假设在一定程度上也反映了现实状况。因为,劳动力作为人力资源,在选择去外国工作时,可能考虑的不仅仅是收益,外国的语言、文化、宗教和社会体制对其选择也构成了相当重要的影响。尤其是,各国就劳动力流动的开放程度来说,远比不上对资本流动的开放程度。几乎所有国家都制定了各种人口进出境的管制措施,只是程度有所不同。

但是还应该看到另外一种趋势:20世纪90年代以来,随着经济全球化的深入,尤其是区域经济一体化的发展以及跨国公司生产国际化程度的不断提高,人员的跨国流动也普遍加强了。特别应该注意的是,对于人口中一部分具有高技能的劳动力来说,他们的流动性更强。因为,随着知识的传播日益具有全球性特征,他们拥有的技能更具有国际化,相应地,外国的劳动力流动管制措施对他们也更宽松。

因此,如果不考虑税收政策和劳动力流动之间相互的影响,一国制定的税收政策就有可能失效,甚至扭曲资源有效配置。例如,如果为吸引资本流入而减少资本课税,将税负转嫁到劳动力身上,那么在劳动力尤其是高技能劳动力流动性提高的状态下,劳动力就有可能转移到低税负的国家去。对于欧盟这种试图建立劳动力统一市场的一体化组织内部来说,这种现象则更为明显,并已开始引起成员国家的普遍重视。

现代经济发展中,人口的数量和质量对一国经济发展的速度和水平产生着重大的影响。早在1961年,Schultz在研究人力资本投资时就已发现,美国1925~1956年的增长中的30%~50%是提高劳动力教育程度的贡献。他认为在传统的西方经济理论中,资本实际上仅仅是指处于生产过程中的厂房、机器设备、原材料和燃料等各种物质生产要素的数量和质量,而这样的资本概念是不完整的,完整的资本概

袁振宇《税收经济学》(中国人民大学出版社1995年版)。

Fuest C. And Huber B.,2001, "Labor and Capital Income Taxation, Fiscal Competition, and The Distribution of Wealth" Journal of Public Economics 79, 71-79.

Schultz T.W.,1961, "Investment in Human Capital" American Economic Review 51.

念还应包括人力资本,即体现在劳动力身上的、以劳动力的数量和质量表示的非物质资本。同时,Schultz还研究了税收对人力资本投资的影响,他认为美国的税收制度基本上对人力资本投资是一种歧视。虽然这种资本存量日益增多,而且政府也很清楚地知道人力资本正如其他的可再生资本一样会折旧,需要维护甚至报废,然而现实中的税法对于这种状况并没有给与足够的重视。此后,新经济增长理论也探讨了人力资本对经济增长的推动作用。Lucas认为技术和人力资源的外部性可以促进收益的递增,从而促进经济增长。Murphy、Shleifer和Vishny研究表明,劳动力是非同质的,高技能人力或人才对一国的经济增长贡献更大。

那么税收对劳动力流动究竟存在何种程度的影响呢?一些学者在20世纪90年代曾就税收因素对劳动力在美国各州之间流动的影响进行了研究。研究结果表明,尽管美国个人所得税税率并不高,但各州之间的个人所得税差异仍然会影响劳动力在各州之间的流动。由于高级管理人员和高技能人才这类流动性较强的人员收入较高,因而相应要承担较高的个人所得税,因此,他们在选择工作地点时必然会考虑税收因素。而各州为了吸纳高技能、高素质的人才,也会力图将本州个人所得税的最高边际税率控制在和其他州大致相当的水平上。

美国就州个人所得税对劳动力流动的影响的研究表明,一区域内个人所得税的税负水平对该地域内人力资源的流入流出确实会有一定的影响。但要将这一结论推广到劳动力在全球范围内国家之间的流动,则还要考虑其他文化和政治因素的影响。这些因素会增加劳动力跨国流动的成本。但另外一个事实是:由于不同国家间所得税差异比国内差异要大,因而税收因素对国际间劳动力流动的影响要大。经合组织曾对其成员国的个人所得税负进行了调查。1992年,美国个人所得税的最高边际税率为31%,新西兰为33%,日本为65%,而丹麦、荷兰、瑞典则在60%以上。因此,许多OECD国家个人所得税的边际税率都要高于美国。差距如此悬殊的个人所得税税负完全有可能使利用国家间税收差异所获得的收益大于流动成本,促使高技能劳动力从高税负国家流向低税负国家。

因此,传统的关于“应对资本课征低税,而对劳动课征高税收”的观点应得到进一步的修正,即对流动性加强的资本和高技能人才都应实行低税率。事实上,自20世纪80年代以来,世界上很多国家个人所得税的最高边际税率都有所下调。在英语语系国家,下调幅度还相当大。如美国下调了40个百分点,英国下调了20个百分点,加拿大下

调了15个百分点。随着经济全球化程度的加深,高技能劳动力的流动性将更加加强,而发展中国家的人才流失现象也将更加严重。因此,对于这些国家来说,有必要采取措施降低高技能人才的税负水平。

现代个人所得税制是一种基于全球来源综合税基的税制。随着经济全球化进程中劳动力要素流动性的增强,不可避免地增加了该税制的操作难度。因为一国出于所得税税收竞争的考虑,有可能选择对那些流动性较强的个人所得税降低税率,而对流动性较差的个人所得税税基仍然采取保持较高税率的做法。实际上,一些北欧国家就已经采取了这种做法,即实行双重个人所得税:对工薪收入实行累进税率,而对资本所得实行比例税率。

但上述这种双重分类所得税的做法,不符合传统上的量能纳税原则,又会诱发新的分配不公平现象。从这个意义上看,经济全球化的确给主权国家税制设置带来了许多难题,国际税收协调也显得越来越重要。

主要参考资料:

- (1) 刘军等《世界性税制改革理论与实践研究》(中国人民大学出版社2001年版)。
- (2) 袁振宇《税收经济学》(中国人民大学出版社1995年版)。
- (3) 邓力平《经济全球化、WTO与现代税收发展》(中国税务出版社2000年版)。
- (4) Chamley C.,1981, "The Welfare Cost of Capital Income Taxation In a Growing Economy" *Journal of Political Economy* 6, 468-496.
- (5) Fuest C. And Huber B.,2001, "Labor and Capital Income taxation ,Fiscal Competition, and The Distribution of Wealth" *Journal of Public Economics* 79, 71-79.
- (6) Gordon R.,1986, "taxation of Investment and Savings in a World Economy" *American Economics Review* 76,1086-1102.
- (7) Gropp R. And K. Kostial,2000, "The Disappearing Tax Base: Is Foreign Direct Investment Eroding Corporate Income Taxes?" Working Paper No.31,European Central Bank.
- (8) Judd, Kenneth L.,1987, "The Welfare Cost of Factor Taxation in a Perfect Foresight Model" *Journal of Political Economy* 95, 675-709.
- (9) Schultz T.W.,1961, "Investment in Human Capital" *American Economic Review*51.
- (10) Sorensen P.B., 2000, "The Case for International Tax Coordination Reconsidered" *Economic Policy* 10, 431-472.
- (11) Murphy K.M., A. Schlerfer and R.W.Vishny,1991, "The Allocation of Talent:Implications for Growth" *Quarterly Journal of Economics* 106, 503-530.
- (12) Rasin A. and E.Sadak, 1991, "Vanishing Tax on Capital Income in the Open Economy" *Journal of International Economics* 31, 171-181.

作者单位:厦门大学财政金融系
(责任编辑:韩霖)

Murphy K.M., A. Schlerfer and R.W.Vishny,1991, "The Allocation of Talent: Implications for Growth" *Quarterly Journal of Economics* 106, 503-530.

邓力平《经济全球化、WTO与现代税收发展》(中国税务出版社2000年版)。