

# 北美自由贸易区与税收一体化

邓子基 邓力平

自1994年1月1日起,北美三国(美国、加拿大与墨西哥)正式开始执行“北美自由贸易协定”(North American Free Trade Agreement, NAFTA),从而形成了拥有人口3.63亿,国民生产总值6.457万亿美元(1991年)的“北美自由贸易区”,超过欧洲经济共同体(人口3.24亿,国民生产总值6.234万亿美元)而成为当今世界上最大的经济贸易区。这一事件对世界经济贸易发展及该区域社会经济结构将产生深远的影响。本文就北美自由贸易区与该区域的税收一体化趋势之间的相互关系,从理论与实际结合的角度做一粗略分析。

## 一

从总结上看,区域性贸易一体化(Regional Trade Integration)与区域性税收一体化(Regional Taxation Integration)是区域性经济一体化(Regional Economic Integration)进程的两个相互联系,但层次不同的方面。因此,对北美自由贸易区形成(贸易一体化的一种形式)及区域内税收一体化关系的分析,可以而且必须从对经济一体化的一般分析入手,而后结合北美自由贸易区的现状与发展做进一步的研究。一般说来,区域性经济一体化指的是区域内有关主权国家(或地区)在其相互经济关系的不同方面(如商品与劳务贸易、人员流动、资本移动、技术转让,货币关系、财税关系等)进行相互合作直至形成紧密程度不同、涵盖范围不同、终极目标不同的各种区域性经济联合体。根据经济一体化的一般理论,这一区域性一体化进程一般具有以下五种依次递进的组织形式。最基本与初级的形式为“自由贸易区”(Free Trade Zone),即缔约成员国相互拆除彼此间的关税(及非关税)壁垒,从而促进商品与劳务在区域内的自由或相对自由流通。这是贸易一体化的最基本与一般形式,往往也是区域性经济一体化的出发点。第二种组织形式是贸易一体化的较高级形式,即所谓“关税同盟”(Customs Union),各成员国在拆除相互间贸易壁垒的同时,对任何贸易第三方建立统一的对外关税(目前也包括非关税)壁垒。第三种组织形式则是所谓“共同市场”(Common Market)。这种形式已经超出了贸易一体化的基本要求,一般包括对相互间人员流动、资本移动、技术转让等方面的合作与自由化措施,可以认为是区域性经济一体化的较成熟形式。第四种组织形式即“货币同盟”(Monetary Union),其基本特征就是将货币一体化列为经济一体化的重要组成部分,在共同市场的基础上,在区域同盟内逐步建立统一的中央银行,发行统一的共同体货币,执行统一的货币政策。第五种也就是最高级的经济一体化形式,即所谓“经济—政治同盟”(Economic—political Union),要求各成员国在所有涉及到相互经济关系的国内法律、法令、规定等方面实现全面协调化,而要实现这一目的,一定意义上的政治同盟及其对应的体制保证是不可避免的。必须指出,以上五种形式的演变与交替是一个动态过程,各个过程之间的转换也可以是相互重叠,或者可以从一种组织形式直接跨越其理论承继形式而进入较高级阶段。但一般说来,几乎可以肯定地说,贸易一体化是经济一体化的出发点与最一般形式。

那么, 税收一体化在这一动态的经济一体化过程中占据什么地位呢? 任何主权国家的税收体系, 包括其税收制度构成与税收政策运用两大方面。尽管不同国家的税制构成与税收政策运用可能会有些相似之处, 但世界上或区域内没有一个国家的税收体系是完全一致的。所谓区域性税收一体化, 从严格的意义上说, 指的是区域性一体化组织各成员国, 为了更好地促进区域内经济发展, 相互间逐步调整各自的税收体制与协调各自的税收政策, 最终使各国的税收体制(如税种设置、税基构成、税率结构)趋向一致或基本相同, 各国执行相同或相似的宏观税收政策。可以看出, 这种税收一体化是经济一体化进程的一种较高级形式, 它一般发生在前述经济一体化五种依次递进形式的第四与第五阶段上。在第四阶段“货币同盟”形成期间, 为了发行统一货币与控制货币总发行量, 往往要求各国货币与财税政策加以协调, 实行统一的宏观调控过程。例如, 往往要求各国能调整其税入与支出结构, 从而将财政赤字控制在一个共同的标准内(如占本国国民生产总值的一定百分比), 统一对财政赤字的弥补方式。而这些要求都必须以各成员国税收制度与税收政策的协调统一为基础。在“经济—政治同盟”阶段要求各成员国在所有涉及到相互经济关系的国内法律、法令与规定上实现全面协调化, 这自然包括对税收制度与税收政策的规范与协调, 从而达到严格意义上的税收一体化。显而易见, 从动态的观点看问题, 可以认为贸易一体化是经济一体化的出发点与最一般形式, 而税收一体化是经济一体化的高级形式之一与终极目标的一部分。

在把握了贸易一体化与税收一体化的这一基本关系后, 还必须指出税收一体化进程的动态性质及其同贸易一体化不可分割的关系。从广义上看, 税收一体化作为一个动态过程, 应该说在贸易一体化刚刚起步时就已经处在其萌芽阶段。在区域性“自由贸易区”阶段, 最主要特征就是缔约成员国彼此间逐步拆除全部关税壁垒, 这就不可避免地涉及到各成员税制构成与税收政策的相应调整。进而, 在“关税同盟”阶段, 当缔约国共同对第三国设立统一的对外关税, 这就要求各成员国在执行统一的关税及其它涉外税收政策, 协调各自的涉外税收体系。而到了“共同市场”阶段, 当各成员国在商品劳务流通、人员流动、资本移动与技术转让各个方面加以合作与实行自由化政策时, 必然要求各成员国在其税收体制构成与税收政策运用上进行大规模调整。例如, 人员自由流动要求对各国个人所得税制进行协调, 资本流动要求对各国资本所得税、投资税收优惠、与税负抵免等方面加以规范统一。基于这一认识, 我们也可以粗略地把税收一体化区分为相互继承、依次递进的两个阶段。第一阶段是其萌芽阶段, 是与贸易一体化直接相关的, 是在贸易一体化的范围内为贸易一体化的形成服务。第二阶段即严格意义上的税收一体化, 是在经济一体化的范围内展开, 是贸易一体化发展的必然延续。

## 二

在讨论了贸易一体化与税收一体化的一般关系后, 我们现在结合北美自由贸易区的发展与现状来分析该区域性经济组织究竟处在其经济一体化进程的什么阶段上, 从而把握该区域税收一体化的现状与前景。从总体上看, “北美自由贸易协定”是一个以“自由贸易区”形式(经济一体化第一阶段)为主, 兼顾某些“共同市场”形式特征(经济一体化第三阶段)的特定的区域性经济合作条款。该协定由总则及在商品贸易、劳务、投资、知识产权、人员流动、政府购买、贸易冲突协调机构、协定的执行与修订等有关分则所组成, 在较为棘手的汽车、农产品、纺织品、能源、运输、文化行业等问题上还专门列了细则加以说明。此外, 还以附加

条款形式对劳工保护与环境保护这两个问题做了专门说明。从总的方面看,该协定可以认为是原有的“美加自由贸易协定”的延伸与发展,两者所遵循的基本原则,涵盖范围与结构框架大致相同或相似。其基本原则包括五大方面,即“贸易自由化原则”、“区域经济发展优先原则”,“现存法令条款不变原则”、“冲突协调制度化原则”与“动态发展原则”。进而,由于签约国分别来自发达国家(美国与加拿大)与发展中国家(墨西哥),因而该协定在不少条款上反映了这一现状。

具体说来,北美自由贸易区之所以可以被认为是以经济一体化第一阶段形式为主,主要表现在该协定首先是一个贸易协定。在该协定总则中,明确宣布设立该组织的主要目标是废除彼此间贸易壁垒以提供实现公平贸易的条件,并建立调节各方贸易冲突的机制,以保证贸易自由化进展的顺利。根据这一基本原则,协定规定在限定期限内逐步降低并最终取消在北美市场上对商品与劳务交易的所有关税壁垒。对于绝大多数商品而言,这一过程拟在5—10年内分阶段完成,而对于某些尚有争议的敏感性商品,这一取消过程延至15年。这后一条款主要是考虑到墨西哥与美加在经济发展上的差异水平而制定的,以求让墨西哥民族工业有一较长的调整缓冲阶段。协定同时要求尽可能地取消各国对非关税壁垒的运用,但这一类规定在某些项目上制订得较细,而在另一些项目上则含糊不清。作为区域性贸易协定的另一重要特征,该协定还对某些主要贸易产品制订了歧视非成员国的有关规定,如关于纺织品与成衣的“北美原产地原则”和关于汽车贸易的“北美部件含量原则”。

然而,值得指出的是,北美自由贸易协定又不仅仅是一个贸易协定,在相当程度上,它同时具备了经济一体化第三阶段“共同市场”的某些特征。这主要体现在该协定还同时对各成员国在相互投资、知识产权保护、人员流动等方面做了不少规定,以促进在北美市场上的广义经济一体化进程。例如,在该协定总则中,就同时明确指出该协定的设置目标还包括,在对知识产权保护的前提下增加各自的投资机会,进而在贸易自由化的前提下发展各国间未来在其他方面的区域性经济合作。在投资方面,该协定重申各成员国应对其他成员国投资者提供“国民待遇”与“最惠国待遇”,并取消包括对外国投资“业绩标准”等歧视性规定,对外国投资开放包括银行金融业在内的大多数行业,从而逐步实现区域内投资一体化。因此,从一定意义上说,该协定又是一个投资协定。同时在人员流动方面也做了某些较为自由化的规定。此外,对劳工保护、环境保护等方面的协定也远远超出了一般贸易协定的范畴。

为什么北美自由贸易区能同时兼有“自由贸易区”与“共同市场”的某些特征,而跨越“关税同盟”这一通常意义上的经济一体化第二阶段形式?我们认为,这是由北美三国各自经济、社会与政治条件的不同所导致的,表明了三国对北美区域性一体化终极目标的不同理解与追求。如前所述,“关税同盟”要求各成员国统一它们的对外关税壁垒(在现代条件下也包括某些非关税壁垒),这就要求各成员国对任何第三国执行相同或相似的贸易—税收政策。但对于美国来说几乎是不可能的。因为,美国通常对有的国家实行贸易制裁,其贸易—税收政策是其对外政策的一个有机组成部分。但对于加拿大与墨西哥而言,这两国经常不同意美国的这种贸易—税收政策。例如,美国在50年代曾对我国实行过贸易禁运,至今仍对古巴实行贸易封锁;而加拿大与墨西哥对此都是持反对态度的。因此,就北美三国目前的经济、社会与政治条件而言,“关税同盟”可以说是一个难以实现的目标。但是,同样基于三国间的利益,各国对跨越关税同盟而实现“共同市场”的某些方面有相当的兴趣,这主要表现在美国和加拿大希望能为其投资者打开墨西哥广阔的市场,利用兼价的墨西哥劳动力资源;而墨西

哥又需要吸收美国和加拿大的资金与现代技术。正是在这种特定的条件下，北美三国最后选择了这种集“自由贸易区”与某些“共同市场”特征为一体的特定区域性经济联合形式，对此不妨称之为“非关税同盟的共同市场”（A Non—Customs Union Common Market）。

### 三

综合以上对北美自由贸易区发展与现状的分析，结合我们关于贸易一体化与税收一体化关系的一般论述，我们可以得出初步结论：其一，从严格的意义上说，鉴于“北美自由贸易区”的现状与近期目标设置，税收一体化进程尚未展开，北美贸易自由化与投资自由化将是近期内其区域一体化的最主要与一般形式；其二，从广义上看，即将税收一体化视为一个动态的发展演变过程，我们也可以认为税收一体化的萌芽已经或正在出现，这主要表现在各成员国不可避免地要对其税制构成与税收政策做相应的调整，以适应正在进行中的贸易一体化与投资一体化进程；其三，就北美三国经济一体化的进程来看，从目前税收一体化的萌芽发展到未来的严格意义上的税收一体化，将是一个漫长的过程，仅从北美三国在关税同盟问题上的矛盾就可以预见这一进程的难度。首先我们对在当前贸易一体化过程中各国税收制度与税收政策的调整，或者说区域性税收一体化在当前阶段的主要表现形式进行分析。就税收制度而言，美加两国有许多共同点，都是执行以直接税占绝对优势地位的税收制度，其中美国直接税收入占总税人的93.8%，间接税仅为4.2%（1988年）。加拿大直接税在总税入中也占70%以上，但加拿大间接税所占的比重远比美国高。就与商品与劳务贸易相关的间接税税种而言，加拿大实行全国统一的具有增值税性质的“一般商品劳务税”，统一税率为7%，而美国则没有全国统一的销售税。再就关税占总税入的百分比看，美国这一比率目前仅为0.5%左右，而加拿大则在2.0—2.5%之间，关税收入都不是税收收入结构中的重要部分。就税收政策与税制改革而言，自80年代以来，美加两国先后执行了以低税刺激总供给的税收政策，“轻税负、低税率、宽税基”已成为这两国税收政策发展的基本趋势。虽然90年代初以来，美加两国都改以信奉一定国家干预的民主党（美）与自由党（加）掌权，但这一税收政策的基本方向仍未见有显著变化。

从总体上看，墨西哥是一个中等发展水平的发展中国家，自60年代至90年代初，墨西哥经济发展战略经历了数次大的变化，这可以从其税制结构变动与税收政策变化中略见一斑。自60年代至70年代末，墨西哥执行的是一种以保护贸易为屏障，以筹借外资为主的进口替代型发展战略。在这段时期内，墨西哥在对外贸易中实行统制贸易方式，运用高关税，进口限额等贸易壁垒限制外国产品进入国内市场。在此阶段中，其税收政策运用在相当程度上是为了促进保护贸易与进口替代型发展战略的实施；在税收结构中，包括关税在内的间接税收入在总税入中占据相当重要的比重。在70年代末80年代初，墨西哥经济发展开始遭遇困难，尤其在1982年爆发的债务危机后更为明显。这就迫使墨西哥政府重新调整其经济发展政策，开始逐步放弃高度保护贸易政策，转向一条市场取向的、以出口为主导的，在世界经济一体化进程中靠竞争生存的道路。在这一过程中，墨西哥税制经历了两次重大改革，从而逐步建立了与绝大多数市场经济国家相似的现代税收体制。第一次税制改革始于1978年，将公司所得税率改为42%，最高个人所得税率定为55%；开始实行统一的增值税，并对各有关税种就通货膨胀进行指数化处理。第二次税改始于1987年，执行的是一条较明显的“轻税负”政策。为促进国内企业有效加入国际竞争，改革的重点是公司所得税，将原来多档税率（5—42%）

统一为单一的 35% 比例税率。个人所得税也从原来 11 档降为 8 档，最高边际税率从 55% 降为 35%，与公司所得税率平齐。增值税制也加以简化，从原来的多档税率统一为 10%（1991 年）。经过这两次改革后，墨西哥的税制结构现为：以 1991 年为例，税收收入占财政收入的 90.1%；在税收收入中，直接税入占 55.7%，间接税入占 44.3%（其中增值税占 25.2%，关税占 7.3%）。这样，在北美自由贸易区正式生效的 1994 年初，美加墨三国的税制结构虽然仍存在相当差异，但从动态发展上看，已经有了一定程度的接近（如表 1 所示），这为三国迈向贸易自由化及未来可能的税收一体化提供了一个良好的开端。更重要的是，三国在 80 年代下半期相继进行的以轻税刺激总供给的政策也成为三国税收政策的主流。从一定意义上说，墨西哥的税制改革是深受美加税制改革影响的。

但是，北美自由贸易区的形成仍对这三国的税制体系与税收政策产生一定的影响与冲击，要求各国对此做出一定的调整。

美加墨三国税种结构比较（1991）

国别	个人所得税			公司所得税 %	增值税 %	
	联邦（中央税）		州/地方税率 %			
	最低—最高税率 %	档次				
美国	15—33	2	2—14	38	15/25/39	—
加拿大	17—29	3	16	44—50	36/42	7
墨西哥	3—35	8	—	35	35	10

就各方减免关税从而建立自由贸易区而言，由于关税税入在各国总税入中的比重不同，各国所受的影响及应从事的调整有所不同。墨西哥所受的冲击最大，由于关税收入始终在其总税入中占 6—7.5% 的相对高比率，对美贸易又是其外贸的重要部分，因此墨西哥政府期望能够通过贸易自由化进程提高墨西哥产业的国际竞争力，从而增加包括公司所得税入，增值税入在内的其他税入，以调整建立一个适应贸易自由化的新税制体系。相比较而言，美加两国由于其关税收入占总税入比重很小，关税的筹集税入功能早就处于次要地位，故影响不大。

但是，就调整国内税收政策以适应某些“共同市场”新变化而言，美加墨三国都面临类似的挑战，尤其是如何改变调整原有的不适应新发展的政策法规，以促进区域性投资一体化的发展。一般说来，在北美自由贸易协定生效前，美加墨三国都有一套鼓励国内投资、限制外国投资的法令规定，其中绝大部分都与该国的税收体系相关。以加拿大为例，它的税法中对国内投资、尤其在某些与国计民生相关较密切的行业的投资提供了相当的税收优惠，而对外国投资（尤其在某些行业中的投资）在税法上制订了不少遏制性条款与规定。墨西哥在其长期的保护贸易实践中，更是形成了一套限制外国投资、内外有别的税收投资优惠与抵免措施。显然，这些税收规定法规与贸易自由化—经济一体化的原则有悖，如不符合新协定中规定的“国民待遇”与“最惠国待遇”。但是，由于这些税法规定是国内法规的一部分，涉及到国内各利益阶层的不同方面，故不易轻易改动。因此，如何处理这些原法令法规就成为这次北美自由贸易协定谈判中的难点之一。经过多轮谈判与妥协，最后结果是按所谓“现存法令条款不变原则”办事，即对在实行自由贸易前各国原有的与贸易自由化原则相悖的有关法令条款，采取基本不动并可继续使用的方式。但要求须在协定生效两年之内对这类法令规定加以整理汇总，列为该协定的附录，作为例外处理。与此同时，新协定明确要求，在协定生效后，各国在制订与贸易投资等相关的法令条例时（尤其是涉外税收方面），应充分考虑区域自

由贸易协定的精神，并尽量与此相适应。因此，从目前的情况上看。由于缔约三国对税收一体化还未有统一认识，对有关税收法令条款的处理，基本上是采用“保旧订新”的原则。显而易见，这一过程中存在着不少矛盾，随着时光的推移，其压力与难度都会不断增大。

#### 四

综上所述，可以看出，以北美自由贸易区“为标志的北美区域经济一体化进程目前是刚处在贸易一体化的阶段，税收一体化只是微弱的萌芽。那么，北美区域经济一体化的未来如何？尤其是在可以预见的将来，是否存在实现严格意义上的税收一体化的可能？根据我们的考察，尽管仍然存在许多不同的观点，但占主流的或有代表性的意见为：北美经济一体化进程有必要在目前自由贸易区的基础上继续向前推进，完整意义上的北美共同市场（不包括关税同盟）是近期可能追求的目标。进而，统一的货币同盟在条件成熟时也是可以考虑的。但是，欧州经济共同体追求的“经济—政治同盟”则在北美大地上不太可能出现，其原因是显而易见的，即与欧州各国“近似于平等”的联合从而以一个“共同声音”说话不同，北美大地上是一个一向以美国为中心的“轴心型联合”，不可能也没有必要发展成欧州型的经济政治一体化。在这一大背景下，我们可以粗略地判断一下税收一体化在北美自由贸易区内实现的可能。

归纳起来，北美税收一体化可以分为“必要性”与“可能性”这两方面来考察，而这两方面都是有激烈争议的。就必要性而言，在北美经济税收理论界中，持反对意见的人占大多数，而这些反对派通常都举欧州共同体在税收一体化进程中的难度与弊病作为反对的依据。众所周知，欧州经济共同体是当今现实世界中区域经济一体化程度最高、最成功的范例，在依次经历了自由贸易区、关税同盟、共同市场后，现在已经向货币同盟迈进，并实现了“经济—政治同盟”的某些方面。然而，正是在欧州经济一体化过程中，税收一体化受到的阻力相当大，成为最不成功的例子之一。就税制结构而言，尽管各国统一实行了增值税，但各国税率结构各异，如丹麦只有一档增值税率，比利时有五档。卢森堡平均税率为12%，而爱尔兰则为25%。直接税率上的差异虽然较小，但仍显而易见，如公司所得税率英国为35%，而德国则为50%，个人所得税最高税率英国为40%，而丹麦为68%，如此等等。究其原因，这当然主要是因为各成员国普遍认为课税权是属于国家主权问题，不易轻易让步；而且谁也不愿意放弃税收收入，不愿执行统一的税收政策。但是进一步的观察表明，在欧州经济税收理论界有一种盛行的观点，即认为强求统一的税收一体化并不一定就是最佳的选择。对于各国间不同的税率与税制结构，完全可以依靠市场自发的调节（尤其是各国间资本、商品劳务与人员自由流动）而逐步加以调整，不必人力强求一致。例如，那些拥有合适税负、稳定税收体系的国家自然会吸引较多的资金与市场，而那些税负过高的国家在市场压力下自然会逐步调低其税率。80年代西欧各国彼此降低税率就是一例。这一观点得到了北美相当部分经济税收学者的共鸣，这些学者还搬出美加目前的税率结构来证明这一理论的正确性。在美加，各州（省）之间往往具有不同的销售税率，但自由市场流动往往迫使州（省）际之间的税率差别保持在最低限度。因此，从理论上说，目前在北美理论界占上风的观点是，并没有必要强求共同市场内各国执行相同的税收结构。显然，只要这一理论的影响仍在，北美税收一体化就难望有所发展。

就北美税收一体化的可能性而言，从目前北美各国的经济政治条件上看，前景也是不乐

观的。就经济条件而言,各成员国不同的经济发展水平与特定国情是税收一体化的最大障碍。例如,墨西哥目前的八档个人所得税制、低起征点及低边际税率被该国认为是反映了其经济发展水平的现状;而加拿大平均税负高于美国则被认为是反映了加拿大福利国家的主要特征。很难想象,在不远的将来北美三国会执行统一的税制结构。进而,就税收政策运用而言,不同经济发展水平也难以使统一的税收政策收到相同的效果。例如,由于墨西哥居民的边际消费倾向一般高于美加(这反映了前者较低的生活水准),这样每一元减免税所产生的刺激效应(消费提高)在墨西哥显然要强于美加。就政治条件而言,由于美国在北美地区的强有力地位,加拿大与墨西哥在经济一体化过程中都对美国持有戒心,在像税制构成与税收政策这些涉及到国家主权,政治敏感性强的问题上难以让步的。

总之,严格意义上的税收一体化很难在北美自由贸易区实现。然而,作为已经开始的贸易一体化的必然延伸,一定意义上的税收一体化也是不可避免的,这将主要表现在各国对其税收政策的协调运用上。此外,北美经济一体化(包括税收一体化)的未来,还取决于该协定在近期内是向“深度”(更高的一体化形式)还是向“广度”(吸收中南美国家参加)发展。

(责任编辑 范新宇)

· 学术动态 ·

## “世界经济与中国企业国际化研讨会” 在江苏省江阴市璜塘镇召开

由中国社会科学院世界经济与政治研究所、首钢研究与开发公司、南京大学国际商学院、上海国际经济贸易研究所、江苏省江阴市璜塘镇人民政府联合主办的“世界经济与中国企业国际化研讨会”1994年5月17—20日在江苏省江阴市璜塘镇召开。来自全国部分高等院校和研究机构的专家学者、政府部门的官员、大中企业的厂长经理以及新闻工作者等90余名代表参加了会议。中国社会科学院世界经济与政治研究所所长谷源洋主持开幕式,璜塘镇党委书记吴玉兴致开幕词。全国人大常委会、中国社会科学院副院长滕藤、农业部原副部长刘培植、江苏省政府常务副秘书长施兆祥、无锡市副市长王竹平、江阴市市委书记翟怀新应邀出席会议并发表讲话。会议收到论文40余篇。

与会代表就以下问题进行了热烈的讨论:中国企业国际化的经验问题;海外国有资产管理问题;法律环境以及立法问题;中国企业国际化的组织体制问题;海外企业人才问题;国际战略联盟问题等等。

与会代表还参观了璜塘镇的乡镇企业、卫生院、学校以及多功能的娱乐宫等。代表们认为,璜塘镇的经济的发展很有特色,展示了中国农村发展的美好前景。他们在党的十一届三中全会精神指引下,改革开放、发展乡镇企业,使人民走上了安居乐业、共同富裕的康庄大道,积累了丰富的经验,值得经济学家们认真学习和总结。

(张宝珍)