# 当代西方国际税收竞争理论评述

来源：网络 作者：清香如梦 更新时间：2025-02-21

*当代西方国际税收竞争理论评述 当代西方国际税收竞争理论评述 当代西方国际税收竞争理论评述内容提要：随着经济全球化的不断深入，主权国家之间的国际税收竞争(Internatoinal Tax Competition)正成为国际社会日益关注的问题...*

当代西方国际税收竞争理论评述 当代西方国际税收竞争理论评述 当代西方国际税收竞争理论评述内容提要：随着经济全球化的不断深入，主权国家之间的国际税收竞争(Internatoinal Tax Competition)正成为国际社会日益关注的问题，尤其是在发达国家。如何评价国际税收竞争对主权国家福利造成的影响，以及如何应对恶性税收竞争的冲击，已逐步被提到各国政府和经济组织的议事日程。EU(欧盟)和OECD(经合组织)已分别于1997年和1998年通过了关于恶性税收竞争的报告，这两个报告的共同目标在于制定恶性税收竞争的判定标准和消除措施，从而最大程度地减少国际税收竞争的不利影响。这些举措无疑将对其成员国税收政策的制定和成员国之间的税收合作产生深远的影响。实际上，在西方经济理论界，对国际税收竞争问题的研究由来已久。从20世纪70年代开始，各种有关国家间税收竞争的理论模型和观点不时出现在经济学国际权威刊物上，并在90年代中后期成为热点。这一研究领域经过近30年的发展，不仅建立了一系列重要的理论模型，而且引入了一些新的经济研究方法，对国际经济学和国际税收学学科的发展和完善做出了一定的贡献。近年来，国际税收竞争对于国内从事财税研究的学者来说，也已不再是一个陌生的问题，有关国际税收竞争的理论探讨也逐渐为理论界所热衷，并不断地将这一问题的研究引向深入。但就总体而言，相比国外这一领域的研究，国内的研究仍然只是局限于对国际税收竞争的表现特征和效应作一般性描述，或者参照国外对国际税收竞争有效性的判断来分析这种现象对我国税制的潜在影响，而对国际税收竞争的理论体系和理论发展还缺乏系统性的研究。基于此，本文试图简要介绍西方国际税收竞争理论的发展脉络和最新研究进展，并对一些重要的国际税收竞争理论模型进行述评和比较分析。

一、优化税制理论：国际税收竞争模型的出发点

追根溯源，国际税收竞争的研究始于戴蒙德和米尔利斯(Diamond and Mirrlees，1971)对“优化税制理论”的研究。根据优化税制理论的基本观点，税制优化首先要符合税收效率原则的要求，其次税制设置在满足效率原则的同时，还要兼顾税收公平原则的实现；而一个能够实现效率与公平两大目标的税制，将能够较好地解决对经济行为主体的刺激问题。但是，这一优化税制目标能否实现、如何实现以及实现的方式等，在相当程度上取决于对实现这一优化税制所需的信息的获取程度；现代优化税制理论的最大特点，在于它能够从税制优化与信息需求这对矛盾统一体的相互关系入手，将在充分的、完全的、对称的信息获取条件下的优化税制形态作为一种理想化的参照系，来探讨现实中不充分的、不完全的、不对称的信息获取条件下的优化税制设置问题，探讨在这一过程中税制对经济行为主体的刺激作用。

虽然优化税制理论并未直接探讨国际税收竞争问题，但其在讨论效率与公平原则并存性时，始终将税制对经济行为主体决策的刺激作用列为首要研究问题，进而论证在不充分信息条件下对经济行为主体决策过程提供刺激的方法、目标和约束条件，这种分析思路为研究国际税收竞争奠定了理论起点。尤其是优化税制理论摒弃了孤立、封闭地看待一国税制设置的研究思路，而现实性地将经济的开放作为外部约束引入一国的最优税制分析，这正是国际税收竞争理论模型的一个最基本的假设前提。戴蒙德和米尔利斯在1971年撰文分析了开放经济的小国在资本可以自由跨国流动从而追求世界资本市场收益率的约束条件下，如何制定最优资本所得税的问题，并认为对于开放经济的小国，原则上应该放弃按收入来源地原则对资本所得从源征税，而应采取居民管辖权原则对资本所得采取从人征税。这样，税收不会干扰国内投资与国外投资之间的选择，从而实现资本的有效配置。进而，当本国无法充分获得其居民在国外的收入的充分信息、以至不能实施监控时。开放经济的小国此时最优的选择是对资本所得不征税。

正是在优化税制理论的研究思路以及分析方法的基础上，西方经济学者在20世纪80年代中后期以来建立了一些重要的国际税收竞争模型，这些模型研究的内容主要包括3个方面：一是关于所得课税国际协调原则的研究；二是关于生产要素流动和税负分布的研究；三是关于国际税收合作的研究。

二、关于所得课税协调原则的研究

戈登对此现象进行分析得出的结论是：如果国家之间存在这种协定，则无法导致纳什均衡(Nash equilibrium)税率的出现，但是当存在着主导市场的资本输出者时，会出现斯坦克尔伯格均衡(Stackelberg equilibrium)的结果。如果资本输出国采取双重税收管辖权的惯例，就会激励资本进口国采用资本输出国的所得税率对进口资本征税。因为跨国投资人可以将这一税负在母国应纳税收中抵免，所以这种从源课税不仅不会阻碍国外投资，而且会达到增加财政收入的结果。这样，资本输出国通过采取双重税收管辖权，可以使自己制定的国内资本所得税率在世界范围内设定。同时，资本输出国诱使资本进口国采取它制定的税率从源征税，也减少了其居民通过海外投资逃避国内税收的动机。但是，如果资本进口国成为斯坦克尔伯格主导者时，资本输出者将不会采取双重税收管辖权，在这种情况下无法得出对资本所得课税的均衡结果。这一理论分析在一定程度上解释了战后美国作为主导资本输出国对其他国家税收政策的影响。但随着世界经济的变化，世界资本市场结构愈加复杂，已没有一个单独的国家可以在世界资本市场上占据主导地位。

采取双重税收管辖权，并利用税收抵免法消除双重征税，是国际上对资本所得征税最普遍的做法。然而，利用税收扣除法来消除双重征税也仍然在一些国家得到使用。财税理论界对这两者的优劣争论已久。就目前而言，主流观点认为抵免法优于扣除法，因为抵免法可以彻底消除双重征税，并可以实现资本的有效配置，而扣除法由于不能彻底消除双重征税，会产生阻碍资本流动的结果。但邦德和萨缪尔森(Bond and Samuelson，1989)的研究认为，之所以得出抵免法优于扣除法的结论，是因为这一结论是在税率和资本流向固定的假设前提下得出的静态均衡结果。实际上，如果采取两国博弈分析，并假定国家可以区分属于国内居民的资本和属于国外居民的资本，则在税收抵免法和扣除法的不同规则之下，国家在博弈中将采取不同的战略行为。在税收抵免法下，两国采取的战略行为将导致国家间资本流动的消除。其原因是：东道国将试图设定和母国税率一样高的税率，以试图获得最大的税收收入，而母国则会试图使自己的税率设定得比东道国更高，以从限制资本的流动中获取最大收益。这种税收竞争的纳什均衡的最终结果是：税率设定太高以至限制了资本的跨国流动。相对于税收抵免法，税收扣除法下得出的均衡结果表明：扣除法将不会阻碍两国间的资本流动，均衡产出在国家福利上也优于抵免法。和传统上达成共识的观点相反，这一分析结论表明，恰恰是税收抵免法而不是扣除法阻碍了资本的国际间流动，同时，采取扣除法对资本进口国和资本出口国都有好处。

三、关于生产要素流动与税负分布的研究

这方面的研究主要涉及国际税收竞争对流动程度不同的要素所承担税负的不同效应及其对公共物品提供的影响。由于现实中资本跨国流动频繁，国家间税收政策缺乏交流和协调，因此，母国往往对本国居民的国外收入缺乏有效监控或因成本太高而使监控实际上成为不可能。这样，居民管辖权原则实施的效果就要大打折扣。政府出于财政收入的需要，从源征税就不可避免，同时，为了吸引稀缺资本而大大降低资本所得税率。国际税收竞争模型对此所持的主导观点是：一方面，税收竞争将导致资本所得课税的低税率，导致公共物品提供的不足(Wilson，1986)；另一方面，如果不能有效地实行居民管辖权原则，政府的最优选择是应免除对流动资本的课税，而代之以对国内非流动性要素如土地和劳动征税，这样就可以有效地满足公共物品提供的需要，对开放经济的小国而言尤其是这样(Rasin and Sadka，1991)。

然而，布克维斯基和威尔逊(Bucovetsky and Wilson，1991)的国际税收竞争模型，针对上述观点却提出了不同的看法。他们首先假定政府在给定一组税收工具的条件下，除了对资本所得从源征税以外，仅仅对工资收入征税。其得出的结果是：在不实施居民管辖权的情况下，政府对公共物品的提供依旧不足，对资本所得课征的税率仍然很低且缺乏效率，并且低于对工资所得课征的税率。然后，他们假定一国相对于世界市场足够小，从而政府放弃对资本所得的从源征税而仅仅依靠对工资征税的收入提供公共物品，结果还是得出了工资所得课税缺乏效率、税率过低导致公共物品提供不足的结论。这个结论和“开放经济的小国可以通过放弃对流动资本征税而代之以对国内非流动要素征税以有效提供公共物品”的结论显然是相左的。布克维斯基和威尔逊认为，两种观点冲突的根源在于后者模型的假设前提是两个小国面对的是外生的、固定的世界资本市场利率，而他们的模型则假定世界上每个国家的税收政策都是内生决定的。为了寻找能有效提供公共物品的税收工具组合，他们最后考虑了政府同时采用收入来源地和居民管辖权对资本所得征税、并放弃对工资所得征税的组合，结果证明政府的均衡行为将有效地利用这两种征税方法，而使公共物品需求水平得到有效满足。可以看出，实际上其最终结论为：是放弃了对资本所得课税的居民管辖权。而不是缺少对劳动等非流动要素的课税，才导致了对公共物品提供的不足。这种结论和优化税制理论也是有区别的，因为优化税制理论所推崇的最优税制中通常包括对劳动的征税。

四、关于国际税收合作的研究

众多国际税收竞争模型都试图论证在各国经济存在异质性的条件下，国际税收合作的可能性以及可能采取的方式。其中具有代表性的模型是近期由莱斯穆森(Rasmussen，1999)提出的。他认为，既然国际税收竞争将导致无效产出，那么就为国际税收合作提供了实施空间。国际税收合作应是两国间税制的全方面的合作，包括税收信息的交流、税收管辖权和税率的选择以及是否采取资本流动限制等。作为一种参与约束，国际税收合作的前提是：每一个参与国际税收合作国家的合作均衡产出必须比非合作状态下的均衡产出更好。这样，国际税收合作的可能性就取决于非合作均衡的结果。

莱斯穆森假定在非合作的税收竞争中，由于采用居民管辖权原则对国外资本所得课税需要东道国提供充分的税收信息，政府只能采取收入来源地的原则，这样在一个两国的税收竞争模型中，对资本跨国流动进行限制就成为缓解税收竞争不利后果的重要政策工具。同时，他分析了两国存在经济异质性的3种情形：第一种情形是：两国完全相同。分析结果表明，税收竞争会导致缺乏效率的产出而使公共物品提供不足，但此时对资本跨国流动进行完全限制将会导致有效率的产出结果。进一步分析表明，国际税收合作均衡的产出等同于对资本跨国流动完全限制的非合作均衡的产出。也就是说，在国家经济同质性的假定下，完全限制资本流动和采取国际税收合作的政策是可以相互替代的。第二种情形是：两国仅仅在经济规模上存在不同，一个是大国，一个是小国。分析结果表明，国际税收竞争将是缺乏效率的，小国将会利用税率的差异作为税收竞争的工具，最终导致小国国内的过度投资和大国国内的投资不足。此时大国将会对资本跨国流动进行限制，从而会对小国产生不利影响。但就总产出而言，大国对资本跨国流动进行限制，其结果将是有效率的。分析结果同时表明，在产出水平上，虽然进行国际税收合作将无法替代资本流动的跨国限制，然而大国以对资本跨国流动限制的威胁将通过影响双方非合作均衡的产出，从而最终影响双方合作均衡的产出。因为如果在合作无法达成时，大国将会运用资本跨国流动限制，小国不合作利益则会受到损害，而大国则至少会获得有效资本跨国限制带来的利益。这时，大国限制资本流动的威胁就是可置信的，它不仅改变了国际税收竞争中大国与小国讨价还价的地位，也为国际税收合作提供了可能性。第三种情形是：两国资本禀赋上存在不同，一个是富国，一个是穷国。在这种情形下，所有的非合作均衡的产出结果都是无效率的，甚至引入资本跨国流动限制也不能产生有效率的结果。当两个国家具有足够大的资本禀赋差异时，他们都会倾向于让资本自由流动和进行国际税收合作，使双方的福利获得改善，即使这种国际税收合作不一定会产生有效率的产出结果。

以上是对一些重要的国际税收竞争模型的介绍和评述。总体而言，虽然这些模型的假设前提有较大的差别，其得出的结论也有所不同，但它们基本上都是建立在产出市场完全竞争的基础之上的。同时，这些模型假定政府作为博奔的参与者，通过税收政策的制定来实现国家福利最大化。虽然政府拥有市场力量，但这些模型将政府利用税制操纵贸易条件的可能性限制在一个很小的范围内。

五、战略性国际税收竞争模型

在全球化的世界经济中，国家间贸易利益的冲突已成为一个日益严重的问题。政府作为经济的管理者，总是试图通过政策工具来操纵贸易条件，进而对产出市场产生影响。20世纪80年代中后期发展起来的新国际贸易理论——战略性贸易理论(Eaton and Grossman，1986；Helpman and Krugman，1989)正好为政府这种干预经济贸易的行为提供了理论支持。标准的战略性贸易模型是建立在以下基本假定基础之上的：一是产出市场是不完全竞争的；二是存在规模收益递增的效应。不难理解，一且这两个理论假设前提成立，就为政府介入厂商贸易行为提供了可能性和必要性。战略性贸易理论一个很重要的结论是，政府应该对国内企业进行税收补贴，以提高其在国际市场上的竞争力，从而获取最大的福利效果。同时，两国的战略性贸易模型的另一个不可忽视的假定前提是，厂商通常是不可移动的，它们只能在国内生产，产品在第三国消费。那么，一个引人深思的问题就被提出来了：当转移成本为零，厂商可以自由跨国移动到国外进行生产时，对厂商的税收补贴是否会加剧税收竞争，或者这种补贴最终是否有效率?

贾尼巴(Janeba，1998)针对这个问题提出了不完全竞争市场中的税收竞争模型。他通过给国际税收竞争模型增加不完全竞争的假定，并将厂商流动性假设赋予战略性贸易模型，从而将这两种模型结合在自己的分析之中。其结论是：不完全竞争和厂商流动性并不会产生相互增强效应以至加剧税收补贴竞争。相反，当政府无法或不可能对外国企业实行差别待遇时，会使政府放弃补贴采取不干预的态度。在这个模型中，厂商可自由选择在两国进行生产，但消费在第三国进行，同时假定政府对所得从源征税并使净剩余最大化。这一模型得出的结论是一个多阶段博弈均衡的结果：由于对国内生产进行补贴时无法排除外国企业，那么过度补贴将是一种浪费。在税收竞争博弈的最后阶段，每个国家都希望自己的厂商在对方国家生产，以享用对方给予的过度补贴的好处，其结果是大家都放弃补贴而不去干预贸易。

值得注意的是，虽然贾尼巴的结论是建立在一系列假定基础之上的，其结论在很大程度上还存在着争议，但他创见性地将国际经济学和国际税收学的研究成果和分析思路交叉结合在一起来研究国际税收竞争，无疑是具有相当重大的理论意义的。

六、国际税收竞争的政治经济学

现行对国际税收竞争的研究方法基本上是一般均衡分析和博弈均衡分析的结合，这种分析方法也代表了这一研究领域的主流分析方法。值得注意的是，近年来，一些经济学者开始从政治经济学角度来研究国际税收竞争。虽然这些对国际税收竞争的研究方法并不是主流研究方法，但从这样一个新的角度探讨国际税收竞争，不仅对主流研究产生了重要影响，而且对经济全球化下的主权国家税收制度设计有一定的理论启发性。

第一种观点是从“管理竞争”(regulatory competition)的角度研究税收竞争(Vogel，1995；Sun and Pelkmens，1995)，认为税收竞争规则取决于社会、政治和利益集团相互斗争的结果，并因此在每个国家有不同的政策倾向，其结果也是不确定的。第二种观点是从税收竞争产生的财政负外部性入手，研究其对不同类型国家带来的经济和政治影响，并寻求将财政负外部性内部化的制度解决方案(Kanbur and Keen，1993)。还有一种观点则应用寻租理论，假定政府决策者本身是有集权倾向的寻租者，他们有强烈的扩大国家财政的动机。这种分析的一个典型结论是：一定程度的国际税收竞争是必须的，它可以遏制财政权力寻租者不断扩大财政的内在冲动(Mclure，1986；Siebert and Koop，1993)。

如果从更广义的角度，将国际税收竞争视作是政府公共管理职能的重要组成部分，那么国际税收竞争所引发的国家之间的利益冲突实际上反映了经济全球化中政府所面临的困境。这一困境就是所谓的“经济一体化三难”(Economic integration trilemma)，这个命题是由美国著名经济学家萨默斯(Summers，1999)提出的。他认为，相比封闭经济，经济全球化无疑削弱了一国自主运用经济政策的能力，进一步而言，一国的主权(包括税收主权)正日益面临着挑战。然而，从另一个角度来看，政府无疑比以往承担了更多的责任。这些责任中的一个重要内容就是如何寻求在经济全球化中获得最大的利益和将损失减到最小，而这是政府在过去很少考虑的。因此，经济全球化、政府对经济的管理以及国家主权之间的关系就构成了三难困境。在这三者之间寻求其中两者的协调和平衡是相对容易的，但一国试图单方面同时达到三者的协调和平衡在目前的经济环境中只能是顾此失彼。如果要寻求某种程度的调和，最可行的办法只能是进行国际间的协作，乃至寻求更深层次的一体化。具体到国际税收竞争问题，国家间进行税收合作以及在某些经济区域实现税收一体化是可能的，也是可行的。OECD的税收合作以及EU的税收一体化实践的发展充分说明了这一点。 七、总结评价

当前，国际税收竞争理论仍处于不断发展和完善的过程中，在一些具体问题上还有相当的争论。但这些理论探讨以一种全球化的视角来审视传统经济分析的局限性，无疑是非常有意义的。综观当今西方国际税收竞争理论模型，我们不难发现，这一领域研究所始终关注或力图在未来解决的问题，也正是我国财税理论界应该深入加以研究的。其一，国际税收竞争将在何种程度上影响经济全球化进程，尤其是在区域一体化过程中将对成员国的福利产生怎样的影响。其二，国际税收竞争的有效性和有害性将如何进行判别，不同规模和类型的国家将如何对其利用和限制，发展中国家在将国际税收竞争作为提高国家竞争力手段时，将面临怎样的约束条件。其三，在“经济一体化三难”的前提下，进行国际税收协调、减少有害税收竞争是现实的选择，而当前国际税收协调和合作将采取何种手段，国家间利益和损失将如何分配。其四，未来区域范围乃至世界范围的税收协调将呈现怎样的态势，是一种自发性的协同，还是需要建立某种共同的税收主权让渡机制。

本文档由范文网【dddot.com】收集整理，更多优质范文文档请移步dddot.com站内查找