

现代国家治理下的国际税收竞争再思考

谷 成 孙国宁

摘 要 传统国际税收竞争理论的贡献在于揭示了税负差异对资本和劳动力的经济影响，但也存在着对商品税关注相对有限、缺乏对政府收入结构的考虑以及忽视经济运行所依附的政治机制等局限。在现代国家治理框架下，国际税收竞争不仅影响生产要素的流动和社会成员对税收依据的认识，约束政府对社会资源的控制，而且使社会成员对财政支出的合理性和公共资金的使用效率更为关注。面对国际税收竞争，中国有必要在降低所得税负担的同时统筹考虑商品税税率的调整，完善税收确立方式并提高税收的可观察性和财政支出的透明度，通过预算改革和财政体制的优化提高财政资金使用效率，避免非税收入的扩张弱化税制改革的减负效应。

关键词 现代国家治理 税收依据 国际税收竞争

作者谷成，东北财经大学财政税务学院教授（辽宁大连 116025）；孙国宁，东北财经大学财政税务学院硕士研究生（辽宁大连 116025）。

中图分类号 F81

文献标识码 A

文章编号 0439-8041(2020)01-0062-11

一、引言

2017年12月，美国总统特朗普签署了《减税与就业法案》，自2018年1月1日起，美国联邦公司所得税税率由八档超额混合累进税率改为21%的比例税率；在2018—2025年期间，联邦个人所得税最高边际税率从39.6%降至37%，并下调了多档中间税率。从国际税收规则上看，特朗普税改法案使美国税制从对“全球”范围内所得课税向对境外股息免税的“属地”税收体系转变。此外，法案中新设立了税基侵蚀与反滥用税^①，以阻止跨国公司的利润转移，从而降低因资本跨境流动而导致的税收流失。值得注意的是，早在2016年美国大选时期，特朗普就提出了对美国居民和企业进行减税的主张。面临随时可能推出的美国减税法案和更多资本回流美国的预期，德国、英国、法国、意大利等国也积极通过企业所得税和个人所得税的调整予以应对，希望通过减税维持本国在世界经济中的影响力和竞争力。^②全球化过程中技术和通信的进步促进了资本和劳动力的流动，为经济活动主体在全球投资、工作和生活地点的选择提供了更多空间。以美国税改法案为代表的各国减税政策促使各国不断通过税收制度的完善形成对自身有利的国际资本和劳动力流动格局，国际税收竞争形势日趋激烈。

^① 除受监管的投资公司（RICs）、房地产投资信托公司（REITs）和S公司（Subchapter Corporation）外，近三年年均收入在5亿美元以上，且向境外关联方支付的具有侵蚀税基性质的金额超过税前可扣除费用总额3%的跨国公司（特定银行或证券交易商的比例为2%），需要缴纳税基侵蚀与反滥用税（BEAT）。

^② 谷成、裴颖、朱冬梅：《特朗普减税、欧洲举措与中国借鉴》，《地方财政研究》2018年第7期。

现代国家治理强调通过政府与社会成员之间的有效互动提高公共产品和服务的供给数量、质量及效率，最终实现提高政府在满足社会成员需求方面负责性和有效性的目标。^① 税收将社会资源从私人部门转移至公共部门，用以提供公共产品和公共服务。作为国家治理的成本，税收反映了提供既定公共产品和服务所需耗费的社会资源数量。国际税收竞争使一国所处的外部环境日趋复杂，他国税制要素的调整以及税收水平的变化都有可能对本国税收形成经济和政治层面的外部约束。同时，社会成员对于国际税收竞争认知水平的提高也给国家治理带来了内部压力。面临新一轮国际减税浪潮的挑战，如何在保证公共产品和公共服务水平的基础上优化税收制度设计，对于提高中国现代国家治理能力和降低国家治理成本具有重要的现实意义。

二、传统国际税收竞争理论及其局限

（一）传统国际税收竞争理论的形成与发展

Tiebout 考察了地方政府收支模式对同时具有投票者和消费者双重身份的辖区居民行为方式的影响，发现对公共产品的偏好差异会导致纳税人在地区间迁移。在“用脚投票”的约束条件下，政府通过最大限度地提高财政支出效率，以尽可能低的税收收入规模支持辖区公共产品的提供。^② 简言之，政府间的竞争行为有利于社会资源的合理配置，居民的流动性促进了公共产品供给效率的提高。相反，Oates 则认为税收竞争会损害经济效率。^③ 原因在于，为了吸引商业投资，各地政府会降低税收，进而导致支出处在低于边际收益等于边际支出的水平上，从而使辖区公共服务规模低于有效的水平。Diamond and Mirrlees 将经济开放作为分析最优税制的外部约束条件，在资本可以跨国流动的框架下考察了小国的最优资本所得税的问题。他们认为，当作为开放经济的小国难以对本国居民境外收入实施有效监控时，对资本所得不征税是更为合理的选择。^④ Huber 对标准税收竞争模型与 Mirrlees 的最优所得税模型进行整合后发现，资本税的跨国协调对社会成员福利的最终影响是不确定的。如果没有税收协调，资本税率往往会低于正常水平。^⑤ Wilson and Janeba 基于标准税收模型，从公共产品的供给角度讨论了国际税收竞争约束下中央政府与地方政府的权力分配问题，指出中央政府的权力下放（即中央政府与地方政府分散提供公共产品）能够在一定程度上消除国际税收竞争导致的福利损失。^⑥ Cassette and Paty 考察了前欧盟 15 国与中东欧国家的公司所得税税率战略互动行为，研究结果证实了西欧内部各国在税收方面相互影响，但东欧国家之间的税收战略互动并不常见。此外，税收战略互动的紧密程度与国家间的地理距离并不存在明显的负相关关系。^⑦ Devereux et al. 对 OECD 国家之间是否存在公司税竞争以及竞争能否解释 1980 年代和 1990 年代出现的法定税率下降进行了考察，他们发现政府通过调整资本的有效边际税率和利润的法定税率等两个维度参与税收竞争，均衡税率下降几乎完全可以用放松资本管制而导致的竞争加剧来解释。^⑧ Edgerton 通过建立企业投资决策模型研究发现，税收优惠对企业投资行为的影响随现金流以及应税状况的差异而不同，税收优惠对企业投资的影响较小，特别是在经济活动低迷、现金流量较少的时期。^⑨ Overesch and Rincke 考察了欧洲公司税率下降的动因，认为各国的税收竞争主要是围绕法定税率进行的，近年来公司税的下降主要是税收竞争的结

① 谷成：《现代国家治理视阈下的税收职能》，《学术月刊》2017 年第 8 期。

② Tiebout, C. M. "A Pure Theory of Local Expenditures," *Journal of Political Economy*, 1956, 64(5), pp. 416-424.

③ Oates, W. E. *Fiscal Federalism*, New York: Harcourt Brace Jovanovich, 1972.

④ Diamond, P. A. and Mirrlees, J. A. "Optimal Taxation and Public Production I: Production Efficiency," *The American Economic Review*, 1971, 61(1), pp. 8-27.

⑤ Huber, B. "Tax Competition and Tax Coordination in an Optimum Income Tax Model," *Journal of Public Economics*, 1999, 71(3), pp. 441-458.

⑥ Wilson, J. D. and Janeba, E. "Decentralization and International Tax Competition," *Journal of Public Economics*, 2005, 89(7), pp. 1211-1229.

⑦ Cassette, A. and Paty, S. "Tax Competition among Eastern and Western European Countries: with Whom Do Countries Compete?" *Economic Systems*, 2008, 32(4), pp. 307-325.

⑧ Devereux, M. P., Lockwood, B. and Redoano, M. "Do Countries Compete Over Corporate Tax Rates?" *Journal of Public Economics*, 2008, 92(5-6), pp. 1210-1235.

⑨ Edgerton, J. "Investment Incentives and Corporate Tax Asymmetries," *Journal of Public Economics*, 2010, 94(11-12), pp. 936-952.

果。^① Altshuler and Goodspeed 认为, 国际税收竞争是影响一国税制以及收入、累进性和总体效率等特征的重要潜在因素, 美国在世界税制改革中起主导作用。与美国相比, 英国、德国等的作用相对有限。^② Eichner and Pethig 指出, 税收协调将缓解财政外部性导致的扭曲, 但随着国家数量的增加, 维护税收协调组织稳定性的难度也随之增大。^③

这些理论对国内研究者也产生了重要影响。刘汉屏、吴江指出, 国际税收竞争即各国政府通过竞相降低税率和实施税收优惠政策减轻纳税人税收负担, 以吸引国际流动资本、贸易等流动性生产要素, 达到促进本国经济增长的目的。在经济全球化的进程中, 国际税收竞争已成为各国维护自身利益的重要手段。^④ 安体富等认为, 经济全球化与主权国家之间的经济竞争是国际税收竞争产生的经济根源。^⑤ 面对国际税收竞争, 中国应在规范税制的同时适度减税, 积极参与双边和多边国际税收协调, 继续实施并优化有利于中国经济发展的涉外税收优惠政策。邓力平指出, 作为经济全球化背景下主权国家或地区间税收关系的重要内容与基本特征之一, 国际税收竞争包括主权国家或地区通过减税、利用各种税收优惠政策乃至提供避税港等制度性或政策性行为吸引别国或地区税基的行为。一国税收政策的运用既要考虑国际税收关系的现实发展趋势, 也要加强对制约主权国家税收政策运用因素的研究, 以使税收政策达到预期效果。^⑥ 杜莉认为, 减税策略能否取得预期的效应取决于国家规模、资本管制政策等因素, 中国应抓住内外资企业所得税制度合并的有利时机, 合理调整企业所得税负。^⑦ 特朗普减税引起了国内税收学界的广泛讨论, 在现代国家治理视角下重新审视国际税收竞争问题。龚辉文指出, 经济全球化发展加剧了国际税收竞争, 国际税收竞争又推动了国内税制改革, 使现代税制发展呈现流动性税源税率下降、增值税日益普及与规范、间接税和非流动性税源面临增税压力等特点。中国本轮税制改革具有重要的现实意义, 但对国际税收竞争因素考虑不足。^⑧ 杨志勇认为, 里根税制改革促进了无通货膨胀下的经济增长和充分就业目标的实现, “宽税基、低税率、简税制”的税改原则引领世界税制改革。与更多从国内因素出发的里根税制改革相比, 特朗普税制改革中“美国优先”的宗旨明显考虑了国际竞争因素, 改革的国内减税力度更大。中国应在合理定位税制改革目标的基础上实施全面减税, 以促进对自身有利的国际税收秩序的形成。^⑨ 郑新业等指出, 在日益激烈的全球税收竞争中, 中国尚不具备以竞争方式回应其他国家减税行为的条件, 需要在深化国内税制改革的同时推进国际税收合作, 构建税收信息共享数据库。^⑩

(二) 传统国际税收竞争理论的贡献与局限

传统税收竞争理论从考察税收对生产要素回报率的影响入手, 指出地区间税收负担的差异会促使生产要素的流动。这一发现的贡献在于指出了课税权主体在确定税收要素时, 不能单纯基于取得财政收入的主观愿望, 还有必要顾及相邻地区的税负, 以避免资本、劳动力等征税对象发生不利于本辖区的转移。在经济全球化背景下, 传统税收竞争理论较好地诠释了各国政府普遍降低税率和增加税收优惠等方式的动因和效应——通过减轻纳税人税收负担吸引国际资本和劳动力的流动, 促进本国经济增长。从目前的情况看, 国内研究者基本上接受了传统税收竞争理论, 并将之用于分析国际减税浪潮下中国税收制度的改革与完善。

① Overesch, M. and Rincke, J. “What Drives Corporate Tax Rates Down? A Reassessment of Globalization, Tax Competition, and Dynamic Adjustment to Shocks,” *The Scandinavian Journal of Economics*, 2011, 113(3), pp. 579-602.

② Altshuler, R. and Goodspeed, T. J. “Follow the Leader? Evidence on European and US Tax Competition,” *Public Finance Review*, 2015, 43(4), pp. 485-504.

③ Eichner, T. and Pethig, R. “Self-Enforcing Capital Tax Coordination,” *Journal of Business Economics*, 2018, 88, pp. 915-940.

④ 刘汉屏、吴江:《论国际税收竞争》,《财贸经济》2003年第12期。

⑤ 安体富、张斌、李建清:《国际税收竞争与我国税收政策的选择》,《财贸经济》2004年第4期。

⑥ 邓力平:《国际税收竞争的不对称性及其政策启示》,《税务研究》2006年第5期。

⑦ 杜莉:《国际税收竞争、资本管制与企业所得税负担调整》,《涉外税务》2007年第3期。

⑧ 龚辉文:《国际税收竞争是现代税制改革的主要推动力》,《税务研究》2017年第9期。

⑨ 杨志勇:《里根与特朗普税制改革的比较分析及对中国的启示》,《国际经济评论》2018年第3期。

⑩ 郑新业、张力、张阳阳:《全球税收竞争与中国的政策选择》,《经济学动态》2019年第2期。

尽管传统国际税收理论揭示了他国税收要素的变化对本国资本和劳动力的经济影响,但也存在着一些问题,主要体现在以下方面。首先,传统国际税收理论主要考察所得税和财产税税率变化的经济效应,对商品税的关注十分有限。传统税收理论对国际税收竞争的分析集中于直接税在吸引外国直接投资方面的影响,但实际上—国税负水平的高低是税收结构中所有税收制度设计和执行的结果,而不仅仅是财产税和所得税。从这个意义上看,在考虑国际税收竞争的影响及应对措施时,商品税同样是一国税收结构中不容忽视的重要因素。其次,传统国际税收竞争理论对减税效应的分析局限于税率和税收收入规模的变化,缺乏对政府收入结构和财政资金使用效率的考虑。作为公共产品和服务的成本补偿方式,税收在经济体系中具有天然的财政汲取性质,其政策制定受到财政支出规模、社会成员税收负担能力、国际环境变动等因素的制约。事实上,除税收外,政府还通过非税收入的取得支撑公共部门的运行。非税收入同样会增加经济活动主体的经济负担,从而影响资本和劳动力的流动。传统税收竞争理论聚焦于税制变动特别是税率变动对于税基规模的影响,对于政府通过收入结构的变动以及财政体制的优化应对国际税收竞争的讨论较少。最后,传统理论从经济视角出发分析税收竞争的动因和效应,缺乏政治层面的思考。传统国际税收竞争理论强调在减税的外部约束条件下,通过政府征税行为的调整实现社会福利最大化的目标,忽视了经济运行所依附的政治机制在国家治理中的关键作用。现代国家治理是政府和社会成员通过协调和互动共同解决社会问题的过程,税收制度的建立和改革无一不是通过政治程序确定的。因而,应对税收竞争的举措也不应局限于短期限内降低直接税税率或为经济活动主体提供纷繁复杂的税收优惠政策。

三、国际税收竞争对现代国家治理的影响

(一) 影响社会成员对税收依据的认识

现代国家治理强调通过政府与社会成员的合作互动有效地实施集体行为,协同解决社会问题。基于节约交易成本的需要,社会成员按照权利平等的原则选举代表建立代议机关,代议机关在社会成员认同与配合的基础上行使国家权力。作为公共决策的执行机关,政府承担着提供和平的环境、便利的设施、安定的秩序以及教育和社会保障等公共产品和公共服务的职能。税收将社会资源从私人部门转移至公共部门,用于弥补公共产品和服务的成本。可见,税收是社会成员为取得政府提供的服务而做出的强制性贡献。政府与社会成员之间因税收征纳和公共产品供求而形成的互利关系为现代国家的税收提供了依据。这种互利关系在世界各国的实践中表现为各种不同的税收水平与公共产品供给的组合模式。随着经济全球化的推进,在纳税的同时,社会成员逐渐以国际化的视角比较和考量本国政府的治理水平和公共产品的提供能力,从而对中国传统税收理论中用于解释税收依据的“王土王臣”说^①提出了挑战。

在“溥天之下,莫非王土;率土之滨,莫非王臣”的臣民社会中,皇帝掌握着对天下人和物的支配权,可以随时根据需要进行征收或征用。当个人财产所有权之上还存在着更高级别的财产所有者(以皇帝为代表的国家)时,政府既不需要解释征税的合理性,社会成员也不会要求因纳税而应享有的权利。交通和通信技术的进步促进了全球化的深入,使经济活动主体能够更为便利地选择理想的生活、工作以及投资地域。税率高是低是社会成员评判税负水平的直观标准,当其他约束条件相同时,低税率国家显然更符合社会成员的投资和居留意愿。在国际税收竞争背景下,外国减税政策的实施会对本国企业投资和居民居住地点的选择形成更大的吸引力。而在社会成员对税率和公共服务水平的权衡和比较下,“用脚投票”行为便体现为高税率地区的企业注销与迁移现象。换言之,当—国税收征纳关系的确立和公共产品供给难以满足自身的诉求和偏好时,社会成员将在可能的情况下选择其他国家作为投资或居住地。这就使得世界各国无法再依据国家最高所有权,对领土范围内的人和物随意课税。在这种情况下,植根于臣民社会,用社会成员及其财产对国家的隶属关系解释税收依据的“王土王臣”说已经难以适应现代国家治理的需要了。

^① 即“溥天之下,莫非王土;率土之滨,莫非王臣”的简称,始见于《诗经·小雅·北山》。

（二）政府对税收管辖权的运用更加审慎

一个国家在税收课征方面掌握的权力被称为税收管辖权。作为国家政治权力的重要组成部分，税收管辖权使一国可以对其所辖范围内的应税主体和客体征税。从目前的情况看，世界各国普遍按照属地原则和属人原则行使税收管辖权。在现代国家治理框架下，立宪协赞的税收确立方式使社会成员通过代议机关与政府确定税收征纳关系。^①理论上说，政府在征税对象、税基、税率等税收要素确定过程中的协商能力取决于其拥有的资源（包括经济资源和政治资源）规模。^②政府掌控的资源越多，在与社会成员的税收协商中就越主动。因此，在代表国家行使公共权力的过程中，政府往往倾向于采用将社会资源收归国有的方式扩大对资源的控制权，以提高财政汲取能力。

然而，全球化进程中的国际税收竞争使政府通过购买或强制取消私有产权的方式提高税收协商能力的做法面临约束——政府对社会资源控制力度的不断强化易于引起资本或劳动力的外流，进而削弱本国的税基和财政汲取能力。可见，国际税收竞争使各国政府难以通过无限扩大社会资源控制权的方式强化自身的税收管辖权。此外，一些国家在实践中还采用放弃部分税收管辖权的方式应对国际税收竞争。例如，特朗普减税方案通过降低跨国公司海外汇回利润税率鼓励投资者将钱汇回美国，就是通过部分放弃属人主义税收管辖权的方式，使其对跨国公司的海外利润课税看起来更接近于属地征税体制，从而使本国政府在国际税收竞争中处于更加有利的地位。

（三）社会成员对财政支出的合理性和资金使用效率更为关注

在现代国家治理框架下，社会成员不仅留意政府提供公共产品的规模和数量，也十分关注为取得这些公共产品而付出的代价。当前世界各国的实践表明，税收水平的高低在很大程度上取决于财政支出的合理性和公共资金的使用效率。尽管政府通过征税的方式将社会资源从私人部门转移至公共部门用以提供公共产品的过程被视为一种经济行为，但有关政府支出以及公共产品的提供范围和数量实际上是通过政治程序决定的。社会成员意愿表达机制是否完善取决于代议机关的职能和作用，政府对社会成员需求的回应和负责程度则体现了政府在确定社会成员需求、解决竞争性利益群体矛盾冲突以及制定公共政策、执行国家权力的治理能力和水平。如果在代议机关的决策和监督下，政府财政支出的规模和方向符合社会成员的需求，实际税收水平就可能与理想的税收水平相吻合。相反，如果代议机关无法保障社会成员意愿和偏好的充分表达，财政支出范围和方向偏离了社会成员的需求，尤其是当政府介入市场能够有效配置资源的领域时，就会导致实际税收水平高于理想的状态，使社会成员重新考虑居住、工作或投资地点的选择。

同理，财政资金使用效率的高低也是影响一国税收水平的重要因素。在财政支出符合社会成员偏好的情况下，如果政府为提供既定公共产品而耗费的成本和费用较低，就意味着一国即使降低税收水平，也可以维持一定数量和质量的公共产品；反之，如果一国财政资金的使用效率较低，为提供既定公共产品所需的税收水平就更高，在国际税收竞争中往往处于不利地位，很难在减税的同时维持较为理想的公共服务水平。

四、现代国家治理视角下应对国际税收竞争的路径选择

（一）在降低所得税负担的同时，统筹考虑商品税税率调整

与商品税相比，所得税具有更为显著的可观察性，直接影响资本和劳动力的流向，因而在国际税收竞争中一直备受瞩目。发展中国家普遍面临非正式经济^③规模较大和征管水平落后等现实约束，所得税（尤其是个人所得税）在税收总额中占比较低，形成了以间接税为主体的税收结构。因此，对发展中国家而

① 谷成、刘逸凡：《税收确立方式与现代国家治理》，《社会科学》2017年第12期。

② 马骏：《收入生产、交易费用与宪政体制》，《开放时代》2003年第4期。

③ 非正式经济（又称地下经济、影子经济）通常被分为两类：一类是非法行为，例如毒品、卖淫和走私；另一类是合法行为，包括未进行纳税申报的个体经营、非正式就业和易货交易等行为。

言,在降低所得税负担的同时,通过合理调节商品税税率提高社会成员福利,形成宽税基、低税率的良性税收体系,有利于增强其在国际税收博弈中的竞争力。

随着税制改革的不断推进,中国形成了以商品税为主体的税制结构。财政部提供的数据显示,2018年中国税收收入中,个人所得税占比为8.9%,企业所得税占22.6%,财产税占11%,商品税占57.1%。^①《中国出境旅游发展年度报告2018》提供的数据表明,2017年中国出境旅游市场达到1.31亿人次,出境旅游消费达到1152.9亿美元,接近90%的出境游客将购物作为最主要的消费项目。^②中国旅游研究院的报告指出,“避税消费”或“避费消费”是引致国内居民出境游的重要因素。^③部分中资企业和外资企业基于对税收负担的考虑,将投资转移至国外。^④面对国际税收竞争压力,2018年实施的个人所得税改革将工资薪金所得、劳务报酬所得、稿酬所得和特许权使用费等四项所得按纳税年度合并计算;将上述四项所得的费用减除标准调整为每年60000元,允许将子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等作为专项附加扣除;在调整税率结构^⑤的同时,增加了反避税条款。在企业所得税层面,放宽可享受优惠政策的小型微利企业标准,对小型微利企业年应纳税所得额不超过100万元的部分,减按25%计入应纳税所得额;100万元到300万元的部分,减按50%计入应纳税所得额。商品税改革包括多次降低进口关税税率,使关税总水平由2017年的9.8%降至7.5%;将增值税一般纳税人原适用16%和10%的税率分别降至13%和9%,同时调整农产品扣除率和出口退税率;允许纳税人从销项税额中抵扣购进国内旅客运输服务的进项税额;允许生产、生活性服务业纳税人按当期可抵扣进项税额加计10%抵减应纳税额。

未来的企业所得税改革应当在评估税收优惠成本与绩效的基础上简化税制,通过清理无效的税收激励措施提高税基的广泛性,减少税收征管成本和实际税率与名义税率的偏离程度,为降低名义税率创造潜在空间。在完善税收征管信息系统的基础上采用综合累进方法对纳税人全部所得课税是个人所得税的改革方向。在实现这一目标的过程中,降低劳动所得的边际税率、将指数化机制用于费用扣除标准的调整,不仅有助于缓解劳动报酬在国民收入中占比下降的趋势,也可以避免物价水平波动对社会成员生存条件产生的影响。在商品税方面,进一步降低关税总水平,以提高国内居民的福利水平并减少海外避税消费;积极推进增值税税率档次的整合,避免多档税率导致的生产、消费决策扭曲和经济效率损失;对基本食物、普通药品、低档服装、婴幼儿用品等日常生活必需品适用低税率,从而减轻税收对低收入居民可支配收入的影响。

(二) 进一步完善税收确立方式,落实税收法定原则

现代国家摆脱了臣民社会的专制主义属性,由社会成员按照权利平等的原则选举代表建立代议机关行使国家权力,将社会成员的各种诉求整合为公共决策。政府作为公共决策的执行机关,履行执行公共事务、提供公共产品和满足公共需要的职能。与现代国家治理中的其他参与主体一样,各级政府及其雇员也存在追求自身利益的动机和倾向,在执行公共决策的过程中有可能偏离社会福利最大化的目标,因而有必要对其行为进行约束和限制。立宪协赞的税收确立方式使政府与社会成员基于互动和协商确定税收要素。尽管立宪协赞需要通过强化代议机关的作用促进政府行为方式的转变,但从国家治理的角度看,通过税收征纳形成的隐性契约关系不仅可以使政府更加重视社会成员的需求并在公共事务的执行中提高回应性和负责程度,而且有助于提升社会成员的税收道德和遵从水平,避免政府对社会资源的过度控制和汲取而导致的资本、劳动力外流。在国际税收竞争的背景下,通过落实税收法定原则加快税收立法,对政府的行为加

① 财政部:《2018年财政收支情况》,财政部网站, http://gks.mof.gov.cn/zhengfuxinxi/tongjishuju/201901/t20190123_3131221.html, 2019年1月23日。

② 《中国出境旅游发展年度报告2018》,中国日报网, http://cn.chinadaily.com.cn/2018-06/27/content_36466285.htm, 2018年6月27日。

③ 世界最主要购物退税机构的数据表明,2014年中国游客购物退税消费总额约42.5亿欧元,连续第七年居全球首位。参见《2015年度中国出境旅游发展报告:去年出境游人数首次过亿》,上海金融新闻网, <http://www.shfinancialnews.com/xww/2009jrb/node5019/node5051/node5060/userobject1ai151562.html>, 2015年10月13日。

④ 张瑶、朱为群:《我国企业税负“痛感”凸显之谜探析》,《南方经济》2017年第6期。

⑤ 扩大3%、10%、20%三档税率的级距,缩小25%税率的级距。

以规范,降低因政府掌握税收要素的决定权和自由裁量权可能导致的制度性交易成本,是推进国家治理现代化的必由之路。从这个意义上看,十八届三中全会提出的“推进人民代表大会制度理论和实践创新”“落实税收法定原则”战略举措以及十九大报告中“坚持和完善人民代表大会制度”的要求都体现了对改进税收确立方式的强调。

囿于对传统文化的路径依赖、税收依据的认知以及政府对社会资源的掌控范围和配置方式,中国以往的税收实践更多强调取得财政收入和进行宏观调控,在资金需求压力与管理便捷性的双重考虑下,形成了由政府管理部门主导的以行政法规为主体的税制体系。在现行的税制体系中,个人所得税、企业所得税、车船税、环境保护税、烟叶税、船舶吨税、耕地占用税、车辆购置税等税种由全国人大及其常委会立法开征。2018年的数据表明,上述税种取得的收入占税收总额的35%,^①房产税等税种仍然以行政法规或暂行条例的形式存在。即使由全国人大及其常委会立法颁布的税收法律,也有一部分税收要素的确定和调整权掌握在行政部门手中。^②在代议机关将征税对象、税基和税率等关键要素的决定权下放给行政部门的情况下,社会成员的偏好和诉求难以在公共决策的过程中得以充分表达,限制和削弱了立宪协赞的税收确立方式在促进政府和社会成员基于协商互动共同解决社会问题方面所具有的优势,降低了税收制度的稳定性和市场预期的确定性,影响了社会成员对国家治理能力的认知^③以及资本、劳动力的国际流动。为了在国际税收竞争中占据更为主动的地位,未来的改革应在进一步明确政府与社会成员关系的基础上,通过强化全国人民代表大会的职能作用促进税收确立方式的现代化,提高社会成员对社会运行体系和国家治理能力的认同感,避免脱离代议机关参与的税制频繁变化对资本和劳动力流动产生的负面影响。

(三) 提高税收的可观察性和财政支出的透明度

现代国家在税收的征纳关系上强调政府与社会成员之间的互利关系。因此,在要求社会成员履行纳税义务的同时,政府也必须在税收和公共支出之间建立起明确的联系,通过提高税收的可观察性和财政支出的透明度促进国家治理能力的提高。实践中的一些发展中国家试图通过宣传税收的强制性掩盖政府与社会成员在公共产品供求方面的互利关系,以避免社会成员对税收水平与社会福利之间的权衡和比较。尽管从短期看这一策略可能是有效的,但从长期看,单纯要求社会成员履行纳税义务而不提供与之相匹配的公共产品和服务,难以使社会成员与政府达成相对稳定的财政契约,易于导致社会矛盾的激化进而瓦解国家治理的基础——在缺乏可观察性的情况下,社会成员很难认同税收的正当性,对政府部门的信任程度也随之降低。一旦社会舆论中出现要求减税的倾向,由于财政收支信息不对称而导致的对政府信任缺失将进一步助长纳税人要求大幅减税的呼声。在经济全球化的背景下,其他国家减税政策的实施将为国内税制改革带来更大压力。事实上,从始于2008年的结构性减税到2018年提出实质性减税,中国政府为减轻经济活动主体的税收负担付出了很多努力。使社会成员感受到税收负担与公共产品收益之间的联系有助于减少税收改革面临的政治阻力,避免税收道德和遵从水平的下滑。从国家治理的角度看,依赖于自主申报的个人所得税和财产税具有更明显的可观察性,对于提高社会成员的税收意识、政府对公共需求的回应性和负责程度等方面具有重要意义。尽管增加直接税的比重是提高税收可观察性的有效手段,但在非正式经济占比较高和税收征管水平有限,短期内很难用直接税替代间接税的情况下,通过提高间接税的可观察性对于培养社会成员的税收意识非常重要。中国商品税在最终零售环节采用的仍是价税合一的隐蔽标价方法,很多消

① 根据《2018年财政收支情况》计算得出。详见财政部网站, http://gks.mof.gov.cn/zhengfuxinxi/tongjishuju/201901/t20190123_3131221.html, 2019年1月23日。

② 例如,2018年8月31日第十三届全国人民代表大会常务委员会第五次会议修正的《中华人民共和国个人所得税法》规定,对于包括子女教育、继续教育、大病医疗、住房贷款利息或者住房租金、赡养老人等支出在内的专项附加扣除,其具体范围、标准和实施步骤由国务院确定。这实际上是将税基的决定权由国家权力机关下放给实际执行部门。

③ 例如,在十二届全国人大三次会议记者会上,香港卫视记者提出了“在全面实行税收法定之前,财政部是否还是可以比较随意地去增加税种或者提高税率”的问题。参见《财政部部长楼继伟答中外记者问实录》,新浪网, <http://news.sina.com.cn/c/2015-03-06/135531576237.shtml>, 2015年3月6日。

费者并不了解税收的经济归宿,甚至认为税收跟自己无关。相应地,在政府降低关税、增值税等商品税税率时,减税所带来的福利效应也未能通过价格的变化得以充分体现,其中一部分消费者剩余在商品的生产 and 流通中被各环节的厂商截留,冲淡了社会成员在减税中的获得感。在商品和劳务的零售环节对商品税采用价税分离的标识方式,提高税收的可观察性,有助于使社会成员明确自身承担的税负,落实通过减税降费增加社会成员福利的预期目标。

提高财政支出的透明度有助于使社会成员了解公共资金的运行状况,增加社会成员对政府的信任程度,缓解政府面临的减税压力。财政透明要求政府公开披露包括税收收入及相关政策、财政预算编制和执行程序、各年度财政预决算、中长期财政规划、跨年度预算、行政管理部门账户、政府采购相关数据、地方政府杠杆率、国有资产产权变动、社会保障基金运行状况、政府财政状况和风险分析等关键信息。信息的公开有助于社会成员对政府的财政运行状况和宏观经济政策效应产生相对合理的预期,^①避免脱离公共产品和服务需求,片面要求降低税收水平的政治压力。此外,在现代国家治理框架下,财政资金流向与使用细节的及时披露将对政府行政管理人员、国有企业高级管理人员、国家投资项目管理人员形成长效约束机制——这种约束并非仅局限于对腐败动机和行为的限制,也为评估公共部门行政管理人员的工作绩效提供了富有价值的参考指标。值得注意的是,财政透明度的实质性提高必须以被披露信息的真实性与规范性为先决条件,这就对政府财务管理制度和内部控制体系提出了较高要求。首先,除对财政资金使用的事后评估外,还应加强对财政资金使用过程的控制和适时反馈,确保在发现问题时可以通过矫正资金的异常流动及时止损。其次,促进政府部门的内部制约机制、稽核制度以及自我监管制度的协同合作,从根源上保证信息的准确性。再次,明确界定信息披露范围,提高地方政府特别是基层政府的执行效率,缓解减税带来的预算压力。

(四) 通过预算的完善和财政体制的优化提高财政资金使用效率,为减税创造潜在空间

在政府收入规模既定的情况下,财政资金无法满足所有社会成员对公共产品和服务的需求。预算程序通过对公共资源的配置决定哪些社会成员的偏好和需求能够以及在多大程度上得以满足。为避免作为公共决策执行主体的政府部门及其雇员在对社会成员诉求进行整合的过程中,因追求部门或个人利益而偏离社会福利最大化的目标,须由代议机关负责审查和批准国家预算及其执行情况。实践表明,近年来中国政府预算调整频繁且幅度较大,部分省份预算偏离度接近50%,2014年预算法修正后,地方政府预算的调整仍存在着次数频繁、涉及范围更广、项目更多、结构性变化明显等特征。^②如何使宪法规定的代议机关权力得以充分行使,保证财政支出的合理性,是完善中国预算制度的基础和关键。现行《预算法》规定国务院财政部门应在每年全国人大会议召开的45天前将中央预算草案提交人大财经委审查,其余各级政府须提前30天提交预算草案。在会期较短且议题较多的情况下,人大代表专门用于预算审查和分析评估的时间相对有限,政府预算在审批阶段被否决的可能性微乎其微。为实现人大对预算的实质性审查,有必要赋予人大对预算的修正权,在将预算整体分解为多待审批项目的基础上,由人大逐项评估并对预算中未尽合理的事项提出修改意见。同时,赋予人大在预算编制阶段的参与权,使之尽早介入预算编制过程,确保不同利益群体的声音在公共资金分配的过程中得以表达,更充分地满足社会成员的诉求和偏好。为避免预算执行阶段因过于随意和频繁的变更而导致人大对财政资金使用监督作用虚化,应当对政府预算调整的范围、次数、时间和幅度进行约束和限制。在决算和审计监督阶段,为体现审计监督的客观公正性,应保证审计权力行使机构在人事、经费、干部任免等方面独立于政府部门,直接对人民代表大会负责,从而在更大程度上保持自身的独立性,避免决算审批流于形式。

改革开放后,中央政府将部分支出权限授予地方政府,后者作为中央政府的代理人,贯彻和执行前者

^① 谷成、张航:《基于财政透明视角的纳税人权利保护》,《税务研究》2015年第5期。

^② 李英:《地方政府预算调整的历史与现实——基于2005年—2017年的实证分析》,《地方财政研究》2018年第12期。

的指令并对其负责。在中央政府掌握税收控制权^①并通过对地方官员的考核和管理实施对地方政府控制的情况下,转移支付成为弥补纵向财政缺口的重要手段。^②尽管通过中央政府拨款为地方财政筹资有利于加强中央政府对社会资源的控制和地方政府对中央的服从,但也限制了地方政府更加了解辖区居民偏好的优势,隔断了地方公共支出成本和辖区居民收益之间的联系,降低了财政资金的使用效率。现代国家治理强调政府对社会成员诉求的回应性和负责程度,在降低包括税收在内的国家治理成本的同时,通过财政体制的优化提高公共资金使用效率。这就需要中央政府与地方政府在满足社会成员公共产品和服务需求的过程中构建起一种合作关系——在地方政府能够有效满足辖区范围内居民公共产品和服务需要的情况下,中央政府无须进行干预;对于依靠自身财政能力无法有效提供公共产品和服务的辖区,中央政府通过转移支付弥补其财政收支缺口,从而确保贫困地区的居民同样有机会享有最基本的公共产品和服务。可见,从保证公共部门资金使用效率的角度看,中央政府对地方政府的拨款规模应当是有限的——与支出责任相匹配的地方税收有助于激励地方政府以相对较低的成本履行财政职能,提高公共部门的资源配置效率。从这个意义上说,地方税的规模应当至少能够为全国范围内财政能力最强的地方政府筹集到大体上能够满足其支出需要的资金。中央政府转移支付主要用于弥补贫困地区的财政收支缺口,以缓解辖区间的横向财政失衡,实现公共产品和服务的均等化。

(五) 控制政府收入的总体规模,避免非税收入的扩张削弱税制改革的减负效应

除税收外,政府还通过收取非税收入满足公共部门运行需要。尽管从征管的角度看,非税收入与税收收入的性质、目标、管理部门与模式等存在多方面的差异,但从国家治理的角度看,两者都体现着国家治理的成本;对社会成员而言,税收和其他政府收入形式,均对其构成经济负担,影响可支配收入和福利水平。更为重要的是,非税收入的规模和水平同样会影响国际资本和劳动力的流动。原因在于,经济活动主体的“税负痛感”不仅来源于转嫁相对困难的直接税以及与商品价格变动紧密相关的间接税,也取决于政府收取的非税收入,尤其是专项收入和行政事业性收费收入等对于纳税人而言普遍适用的部分。无论政府以税收还是非税的形式取得收入,都将对经济活动主体的利润或收入产生影响,进而影响其生产和生活地点的选择;在以非税形式向企业收取费用的情况下,无论企业自行承担还是通过价格的调整将这部分成本转移给消费者,都将在一定程度上抵消减税的经济效应。

2004年,国务院发布《关于加强政府非税收入管理的通知》,将除税收以外,由各级政府、国家机关、事业单位、代行政府职能的社会团体及其他组织依法利用政府权力、政府信誉、国家资源、国有资产或提供特定公共服务、准公共服务取得并用于满足社会公共需要或准公共需要的财政资金归总为政府非税收入,范围包括:行政事业性收费、政府性基金、国有资源有偿使用收入、国有资产有偿使用收入、国有资本经营收益、彩票公益金、罚没收入、以政府名义接受的捐赠收入、主管部门集中收入以及政府财政资金产生的利息收入等,但不包括社会保障基金和住房公积金。历史数据表明,从2007—2018年,非税收入占一般公共预算收入的比重由11.1%上升至14.7%。其中2016年达到18.3%,随后逐年下降,表明非税收入的规模得到了控制,实现了总量和相对水平的降低。^③在非税收入中,地方政府所占份额超过80%。在2019年实现全年减轻企业税收和社保缴费负担近2万亿元的目标约束下,控制非税收入特别是费用性质项目收费规模十分重要。现代国家治理是政府、社会组织和社会成员等多元化的参与主体,基于共同目标而进行合作管理。从政府层面看,如何协调中央政府与地方政府之间的关系对于满足社会成员的公共需要

① 1994年分税制改革后,中国地方政府的税收权限十分有限:除中央税的税权归属中央外,中央与地方共享税的税权也归属中央,地方按中央确定的比例从中取得既定的份额,且须随时面临由中央做出的调整;即使收入完全划归地方的税种,其税收立法权、税基确定权和税率选择权也归中央所有。

② 财政部的统计数据显示,2018年中央对地方的税收返还和转移支付为69673.99亿元,占地方财政支出的37%。详见财政部:《关于2018年中央和地方预算执行情况与2019年中央和地方预算草案的报告》,财政部网站, http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/201903/t20190318_3194653.htm, 2019年3月18日。

③ 2007—2017年的数据来源于国际统计局网站, <http://www.stats.gov.cn/tjsj/ndsj/>; 2018年的数据来源于财政部网站, http://gks.mof.gov.cn/zhengfuxinxi/tongjishuju/201901/t20190123_3131221.html。

十分重要。十八届三中全会以来，国务院连续发布推进中央与地方财政事权与支出责任划分改革的指导意见，旨在缓解政府间资源配置的纵向失衡问题。对非税收入的征收管理应当在各级政府间事权、支出责任以及税收划分相匹配的基础上，遵循税收征管机构实际管理、其他相关机构执行代征权力的管理原则，按照预算法的要求，将全部非税收入和支出都纳入预算管理并向社会公开，避免非税收入管理的碎片化。

五、结论与政策建议

传统国际税收竞争理论指出，税负差异将导致生产要素在地区间的流动，因而课税权主体在确定税收要素时，有必要顾及相邻地区的税负，以避免资本、劳动力等征税对象发生不利于本辖区的转移。在经济全球化背景下，传统税收竞争理论较好地诠释了各国政府普遍降低税率和增加税收优惠等方式的动因和效应并被国内研究者接受，用于分析国际减税浪潮下中国税收制度的改革与完善。尽管传统国际税收理论揭示了他国税收要素变化对本国资本和劳动力的经济影响，但主要考察直接税在吸引外国直接投资方面的经济效应，对商品税的关注十分有限。实际上，一国税负水平的高低是税收结构中所有税收制度设计和执行的结果，而不仅仅是以所得税为代表的直接税。此外，传统国际税收竞争理论对减税效应的分析局限于税率和税收收入规模的变化，缺乏对政府收入结构和财政资金使用效率的考虑。在公共产品和服务规模既定的情况下，非税收入的水平同样会影响资本和劳动力的国际流动。再者，传统理论从经济视角出发分析税收竞争的动因和效应，强调在减税的外部约束条件下，如何通过政府征税行为的调整实现社会福利最大化的目标。然而，在现代国家治理框架下，税收制度的建立和改革都是通过政治程序确定的。在政府和社会成员协商互动解决社会问题的过程中，应对税收竞争的举措也不应仅仅局限于降低直接税税率或采用纷繁复杂的税收优惠政策。

国际税收竞争通过改变社会成员与国家之间对税收与公共服务供给的评价与选择方式影响国家治理。现代国家治理强调通过政府与社会成员的合作互动有效地实施集体行为，协同解决社会问题。经济全球化使社会成员能够在全世界范围内更为便利地选择生活、工作以及投资地点。在纳税的同时，社会成员也以国际化的视角比较和考量本国政府的治理水平和公共产品的提供能力。当一国税收征纳关系的确立和公共产品的供给难以满足自身的诉求和偏好时，社会成员将在可能的情况下选择其他国家作为投资或居住地，从而使各国政府无法依据国家最高所有权对领土范围内的人和物随意课税。在现代国家治理框架下，立宪协赞的税收确立方式要求社会成员通过代议机关与政府确定税收征纳关系。在代表国家行使公共权力的过程中，政府往往倾向于采用将社会资源收归国有的方式扩大对资源的控制权，以提高财政汲取能力。但在国际税收竞争环境下，政府对社会资源的过度控制易于引起资本或劳动力外流，削弱本国的税基和财政汲取能力。此外，在现代国家治理框架下，社会成员不仅留意政府提供公共产品的规模和数量，也十分关注为取得这些公共产品而付出的代价。如果在代议机关的决策和监督下，政府财政支出的规模和方向符合社会成员的需求且耗费的成本和费用较低，实际税收水平就可能与理想的税收水平相吻合；相反，如果代议机关无法保障社会成员意愿和偏好的充分表达，财政支出范围和方向偏离了社会成员的需求或者财政资金的使用效率较低，为提供既定公共产品所需的税收水平就更高，在国际税收竞争中处于不利地位。

随着税制改革的逐步推进，中国形成了以商品税为主体的税制结构，所得税和财产税等直接税占比相对较低。商品税在最终零售环节采用价税合一的隐蔽标价方法，不仅掩盖了税收的经济归宿，也易于导致政府减税的福利效应被各环节的厂商截留，削弱了社会成员的获得感。出于税收因素的考虑，国内居民普遍将购物作为出境旅游最主要的消费项目，部分企业将投资转移至国外。在现行国家治体体系中，代议机关对政府预算的约束能力有限，难以保证社会成员的诉求和偏好在公共资金的分配过程中得以充分体现；将转移支付作为弥补纵向财政缺口的重要手段则割裂了地方公共支出成本和辖区居民收益之间的联系，降低了财政资金的使用效率，导致实际税收水平偏离理想的税收水平。非税收入的扩张同样对国际资本和劳动力的流动产生影响。

为了在国际税收竞争中占据更为主动的地位，未来的改革应在进一步明确政府与社会成员关系的基础

上,通过强化全国人民代表大会的职能作用促进税收确立方式的现代化,提高社会成员对社会运行体系和国家治理能力的认同感,避免脱离代议机关参与的税制频繁变化对资本和劳动力流动产生的负面影响。具体而言,企业所得税改革应当在评估税收优惠成本与绩效的基础上简化税制,通过清理无效的税收激励措施提高税基的广泛性,为降低名义税率创造条件。在完善税收征管信息系统的基础上采用综合累进方法对纳税人全部所得课税是个人所得税的改革方向。降低劳动所得的边际税率、将指数化机制用于费用扣除标准的调整有助于缓解劳动报酬在国民收入中占比下降的趋势,避免物价水平波动对社会成员生存条件产生的影响。在商品税方面,进一步降低关税总水平,以提高国内居民的福利水平并减少海外避税消费;积极推进增值税税率档次的整合,避免多档税率导致的生产、消费决策扭曲和经济效率损失;对基本食物、普通药品、低档服装、婴幼儿用品等日常生活必需品适用低税率,减轻税收对低收入居民可支配收入的影响。在商品和劳务的零售环节对商品税采用价税分离的标识方式,提高税收的可观察性,有助于使社会成员明确自身承担的税负,落实通过减税降费增加社会成员福利的目标。提高财政支出的透明度有助于使社会成员了解公共资金的运行状况,增加社会成员对政府的信任程度,缓解政府面临的减税压力。赋予人大对预算的修正权和预算编制阶段的参与权,对政府预算调整的范围、次数、时间和幅度进行约束和限制,保证审计权力行使机构在人事、经费、干部任免等方面独立于政府部门,直接对人民代表大会负责,有助于落实宪法规定的代议机关权力,保证财政支出的合理性。中央与地方政府在满足社会成员公共产品和服务需求的过程中构建起合作关系有助于激励地方政府以相对较低的成本履行财政职能,提高公共部门的资源配置效率。在各级政府间事权、支出责任以及税收划分相匹配的基础上,将税收和非税收入全部纳入预算管理并向社会公开,有助于解决纵向失衡下的非税收入扩张问题,避免非税收入的扩张削弱税制改革的减负效应。

(本文为国家社会科学基金重大项目“基于现代国家治理的税收理论体系创新研究”(18ZDA099)、国家社会科学基金重点项目“现代财政视阈下税收体系构建研究”(16AJY021)的阶段性成果)

(责任编辑:沈敏)

A New Look at International Tax Competition in Modern State Governance

GU Cheng, SUN Guoning

Abstract: Traditional international tax competition theory reveals the economic effects of different tax burden among regions on capital and labor, while ignores the influence of commodity tax, revenue structure of government, and political mechanism. International tax competition impacts on mobility of productive factor, view of social members on taxation, sets a constraint on government in dominating social resources, and makes social members more sensitive to rationality and efficiency of fiscal expenditure in modern state governance. Reducing burden of income tax as well as commodity tax rates, transforming the approach of tax establishment, improving visibility of taxation and transparency of fiscal expenditure, promoting budget reform and intergovernmental fiscal system to increase the efficiency of fiscal expenditure, and preventing the expansion of non-tax revenue to offset the effect of tax reduction will contribute to China's development in international competition.

Key words: modern state governance, tax rationale, international tax competition