

# 发展中国家国内收入动员问题研究

## Study on Developing Countries' Domestic Revenue Mobilization Initiatives

施正文 叶莉娜

SHI Zheng-wen YE Li-na

**【摘要】** 发展中国家国内收入动员缘起于贸易自由化给发展中国家带来的收入降低压力，蒙特雷共识确立了其在国际议程上的重要性以及官方发展援助资金不可逆转的削减趋势这个“催化剂”。发展中国家国内收入动员对发展中国家自身乃至国际社会都有价值，发展中国家及国际社会也都为此进行了不懈的努力，并非常重视推动其发展。出现困境的原因表现在两个层面：发展中国家自身的原因包括税制结构存在问题、税收治理能力低下等因素；国际层面的原因则体现在国家之间税基分配规则的内在张力、税收竞争等方面。发展中国家进一步努力的方向应当是坚持推进现代化税制改革、加强税务能力构建等。国际社会的未来努力方向则应当是：在国际税收治理中给发展中国家以话语权，在国际税收分配中坚持国际税收分配公平原则，同时继续加强并协调捐赠者的行动。中国应从顶层设计高度的财税体制改革、全面提高税收治理能力等方面入手做出回应。

**【关键词】** 为发展筹资 国内收入动员 税收捐赠 税收善治

**【中图分类号】** DF963 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206 (2016) 03-0005-12

**Abstracts:** Developing countries' Domestic Revenue Mobilization originated from revenue reduction brought by trade freedom, the Monterrey Consensus which established its importance in international development agenda and the 2008 Economic Crisis' catalyst which is irreversible reduction trend of official development assisting funds. The issues of developing countries' Domestic Revenue Mobilization is valuable for the developing countries as well as the international communities and both of them have attached great importance on it and have promoted it by making great efforts. Meanwhile, there is two levels dilemma: from the level of the developing countries, the limiting elements lie in the shortcoming in their tax system, their lower tax governance capacity etc., and the plight from international level is inherent tension in the division of tax base among countries, the tax competition and so on. The further efforts developing countries may make are to insist on promoting modern tax system reform and tax governance ability construction etc., while the next step for the international communities to take are to give the developing countries right of voice in international tax base division, to adhere to the principle of equity division of international tax base, to strengthen and coordinate tax donors action. As for China, to carry on our reform on financial and tax system from the height of top-down design, to improve our tax governance capacity building roundly and so forth ways are recommended.

**Key words:** Financial for development Domestic revenue mobilization Tax donation Good tax governance

**【收稿日期】** 2016-03-16

**【作者简介】** 施正文，男，1964年5月生，中国政法大学财税法研究中心主任，教授，中国财税法学研究会副会长，中国税务学会学术委员会委员，主要研究方向为财税法、经济法；叶莉娜，女，1978年7月生，法学博士，中国政法大学法学博士后流动站研究人员，主要研究方向为国际税法。

**【基金项目】** “中国企业跨国投资税收规划法律问题研究”（项目编号：FD2012020）；2015年教育部人文社会科学研究一般项目“环境税立法之环境税收入再循环机制研究”（项目编号：15YJA820024）。

发展成为国际共识,但发展需要资金,为发展筹资成为各国的共同任务。发展中国家都面临巨额的发展资金缺口,在全球经济危机频发以及经济下滑的压力下,发达国家提供的官方发展援助资金呈现出不可逆转的压缩趋势,这使发展中国家的发展资金缺口进一步加大。发展中国家自身和国际社会都意识到,解决这个问题需要发展中国家的内生收入,外援与外债不能从根本上解决问题,国内收入动员(Domestic Revenue Mobilization)的思路应运而生。所谓国内收入动员,是指通过动员发展中国家的国内资源,提高发展中国家自身筹措发展资金的能力,解决发展中国家发展资金来源问题的思路。随着税收与发展之间的关系日益受到重视,税收被认为是为发展筹资最理想的资金来源,税收也成为发展中国家国内收入动员的基本内容和方式。国际社会对发展中国家国内收入动员寄予高度的期望,我国也长期面临收入不足的困境,这是本文的研究目的之所在。

## 一、缘起与价值

### (一) 缘起

1. 贸易自由化使发展中国家遭受国内收入降低的压力

20世纪90年代以来,贸易自由化成为时代特征。为了承诺接受贸易自由化和促进更大的社会融合,一个全球性趋势是,各国不仅与国际贸易相关的税收都被大幅度削减,而且也都在逐步降低对经营所得的征税。不论发达国家还是发展中国家,都在某种程度上遭受了收入降低。但具有强大议价能力的发达国家对此类税收的降低并没有导致总体收入的降低,而大部分发展中国家在参与经济自由化过程中则承受了巨大的政府收入降低的压力,因为其税收削减不能得到完全的税收补偿。原因主要在于,很多发展中国家除了被迫降低或者豁免了进口税外,还为了吸引外资而提供大量

税收优惠和减免。据调查,发展中国家从此类收入降低中至少遭受了总收入20%的锐减。<sup>[1]</sup>

2. 蒙特雷共识确立了发展中国家国内收入动员在国际议程上的重要性

联合国在其千年发展目标中提出,急需要解决包括消除极度贫困和饥饿、普及小学教育、降低儿童死亡率、确保环境的可持续能力等涉及基本人权的问题。<sup>[2]</sup>据估算,解决这些问题,每年需要花费400~600亿美元,很明显,需要筹集额外的收入。<sup>[3]</sup>在蒙特雷共识之前,发展中国家国内收入动员并没有作为为发展筹资的重要来源得到重视。国际社会的一般手段就是为部分发展中国家提供官方发展援助。但仅仅依靠外援,不能从根本上解决问题。OECD的调查就证明,为发展筹资的资金缺口每年高达1860亿美元,而OECD开发援助委员会在2012年提供的全部捐赠仅为1260亿美元。<sup>[4]</sup>

为了从根本上消除贫困,实现经济的可持续发展,发展中国家的国内收入动员逐步受到重视。除联合国之外,欧盟、OECD也对此给予了重视。<sup>[5-6]</sup>在联合国的推动下,在OECD等国际组织的支持下,2002年,联合国在墨西哥蒙特雷举办了为发展筹资专门会议。<sup>[7]</sup>会议达成了蒙特雷共识,高度重视税收对弥补发展中国家发展资金缺口的重要性。在共识中列出的六项为满足为千年发展目标筹资挑战的领先行动中,第一个行动就是发展中国家的国内收入动员。<sup>[8]</sup>同年,国际货币基金组织、OECD和世界银行的员工们联合提议加强发展中国家自身收入能力的重要性。<sup>[9]</sup>2005年,OECD推动下达成的《有效援助巴黎宣言》再次充分肯定了国内收入动员的价值。<sup>[10]</sup>联合国在共识达成之后的2008年、2010年、2013年的三次相关会议上以及2012年联合国对蒙特雷共识的进展报告中,都多次重申税收是为发展筹资的一个重要方面,国内收入动员则是实现千年发展目标的关键,呼吁国际社会加强和强化国内收入动员的任务。<sup>①</sup>至此,国内收入

① 2008年为“为发展筹资会议”,见UN,“the 2008 Doha Declaration on Financing for Development”,2008;2010年为“联合国千年发展目标峰会”,见2010 MDG Summit Outcome;2013年为“联合国秘书长对联合国第68次大会的报告”,见UN Secretary-General,“A Life of Dignity for all: Accelerating Progress Towards the Millenium Development Goals and Advancing the United Nations Development Agenda beyond 2015”,New York:UN,2013;2012年联合国对蒙特雷共识的进展报告,见UN,“Financial for Development: A Progress Report on the Implementation of the Monterrey Consensus”,2012。

动员成为国际发展议程的一个核心问题。比如，G8、G20也都对此高度重视。<sup>[11]</sup> 欧盟甚至将对发展中国家国内收入动员提供支持提高到了国际税收领域善治原则的高度。<sup>[5]</sup>

3. 2008年全球经济危机下官方发展援助资金不可逆转的削减趋势成为国内收入动员的“催化剂”

2008年全球经济危机加速了发展中国家国内收入动员的进程。由于持续的全球经济危机使很多捐赠国都面临“入不敷出”的压力，并纷纷削减了对发展中国家的援助额。据调查，尽管OECD发展援助委员会成员国承诺的捐赠比例是其国民总收入的0.7%，事实上几乎都没有做到。以2012年为例，在全部的24个发展援助委员会成员国中，仅仅有五个OECD国家实现了该承诺，而平均实际援助比例仅仅为0.43%。<sup>[12]</sup> 即使在危机过后，大部分的捐赠国也没有将其援助预算提高到危机前的水平。官方发展援助已经呈现出了不可逆转的削减趋势。<sup>[13]</sup> 外援的减少使很多外援依赖型的发展中国家基本建设资金缺口更加显著。据估算，2008年经济危机直接导致了最穷的国家644亿美元的预算赤字。对发展援助的削减威胁了一些发展中国家早已风雨飘摇的公共资金。<sup>[1]</sup>

全球经济危机下官方发展援助资金不可逆转的削减趋势，迫使国际社会和发展中国家都意识到，要解决发展中国家的资金短缺，促进全球经济的共同发展，必须改变对外援的依赖，充分利用发展中国家自身的国内资源，这催化了国内收入动员运动的兴起。

## (二) 价值

### 1. 对发展中国家的价值

(1) 最具持续性和可靠性的长效发展资金来源

发展中国家的发展资金主要来源有二：一是发展中国家自身的国内收入；二是外部来源，包括外援和外债两个部分。外部来源一般都很多变，这导致了财务的不稳定性，破坏了发展中国家可持续发展政策。<sup>[14]</sup> 作为发展中国家财政收入最主要的来源，税收则是最可靠的长期性资金来

源，比外债和援助都可靠。<sup>[15]</sup> 部分发展中国家的成功经验证明，虽然受制于经济波动，税收收入也会有波动，但相比之下，外部筹资更加容易受到外部因素的影响而产生较大的波动，税收则能够保持稳定，<sup>[16]</sup> 从而能够为发展中国家提供稳定的和可预测的财政环境。中国、印度和一些东亚国家通过国内收入动员取得重大发展的成就，被国际组织<sup>[17]</sup>、专家学者<sup>[18]</sup>乃至非政府组织<sup>[15]</sup>所认可，他们认为这才是真正为可持续发展筹资的根本路径。

(2) 发展中国家具有巨大的税收潜力可挖

税收对GDP的比率，经常被作为一国税收能力的指标，从侧面说明一国国内收入动员的水平。联合国将发展中国家国内收入的提高作为达到千年发展目标的根本，并提出了税收占GDP20%这个最低的国内收入动员指标。<sup>[19-20]</sup> IMF也将该指标作为估算税务管理绩效的指标。<sup>[21]</sup> 当前大部分发展中国家税收对GDP的比率，一般不但显著低于发达国家，也都低于联合国千年发展目标所设定的最低为20%的比率。比如，在发展中国家中，税收占GDP的比率，低收入国家平均为13%，中低收入国家平均为17.7%，中高收入国家平均为20.7%，高收入国家（OECD成员国）则为35.4%。<sup>[22]</sup> 这说明发展中国家的税收潜能并没有被充分“激活”，发展中国家的收入提高具有极大的潜力。国际货币基金组织对大量的低收入国家进行了实证研究调查，证明提高税收收入的4%是可行的。<sup>[23]</sup> 发展中国家完全可以通过国内收入动员产生其可持续发展所需要的资金，最终摆脱对外援的长期依赖。<sup>[24]</sup> 可以说，对于发展中国家来说，发展依赖于税收潜能的实现。<sup>[23]</sup>

(3) 全面实现政府职能

从本质上来讲，税收作为国家主权的核心部分，也是一国政府正常运转的物质保障。政治学家们长期强调税收是国家构建的根本，是在国家和公民之间形成的社会契约，<sup>[25]</sup> 甚至断言：没有税收，就不能有有效的国家。<sup>[12]</sup> 因此，作为一国在社会契约中作用的核心特征，就是要求政府能够有效、高效地提高收入，并为公共物品和服务

筹资,这是一国政府善治的一个核心能力标志。<sup>[26]</sup>就现阶段来说,对发展中国家政府职能构建至少有如下意义:

首先,那些依靠外援获得建设资金的政府,必然会由于高度依靠外援破坏其自身的善治和政治可靠性。而税收作为最为有效的国内工具,则是政府能够直接控制其所需要的,满足社会、经济和政治目标的资源。<sup>[27]</sup>税收能提高发展中国家政府的可靠性,比如,税收收入允许一国不求助于印制钞票或者外援来为自身筹资,促进基础设施投资,保持经济稳定性,让政府可以实施积极的社会政策和储蓄积累,这些储蓄之后可以用于构建最虚弱部门在衰退期的恢复力。<sup>[1]</sup>

其次,税收使政府和公民之间形成了一个明确的社会契约,在这个社会契约里,公民支付税收换取国家所提供的服务,这使税收成为富有弹性的国家和社会关系的中心。<sup>[16]</sup>当政府开支依赖于税收而非外援时,第一,政府具有强大的动机促进经济增长,因为他们依赖于税收,从而也依赖于纳税人的繁荣。政府会努力设法营造有助于吸引外国投资的环境,促进国内企业的增长。<sup>[28]</sup>第二,政府也必须向公民展示其响应能力、可靠性和有效性,被迫对纳税人的需求做出适当的考虑,并在相关政策制定中给予公民更大的透明度与参与度,最终推动民主政治的进程。<sup>[14]</sup>

最后,国内收入动员不仅能够为政府筹集收入,还有助于加强一国政府对公共政策的所有权,允许国家走向财政自治。原因在于,税收经常被作为有效财政工具的重要组成部分,实现政府降低贫富差距,促进投资和生产力增长,降低贫困等关键治理目标,促进社会公正。

## 2. 对国际社会的价值

### (1) 促进全球经济健康平稳发展

随着经济全球化的推进,国际税收和区域一体化中的挑战日益加强,世界之间的联系日益紧密,发展中国家所面临的各种税收挑战也同样会影响到发达经济体。<sup>[29]</sup>比如,发展中国家具有极大的投资潜力,如果发展中国家收入

提高,则必然会营造良好的投资环境,进一步促进全球经济贸易的繁荣。再比如,跨国公司的国际逃避税,已经成为一个全球性问题,需要全球来解决。

### (2) 遏制恐怖主义等新兴全球性威胁

今日的全球经济中的税务与很多不同问题相关。比如,不一致的、非法性的和攻击性的税收政策进一步加大了发达国家和发展中国家之间的鸿沟,创造了发展中国家试图为其社会和公共发展筹资的玻璃天花板,发达国家和发展中国家之间的税收收入鸿沟正在日益紧张。<sup>[30]</sup>恐怖主义蔓延的根源之一,就是全球经济的不均衡发展。因为虽然发展中国家不是西方语境下的福利国家,缺乏发达国家的社会保障和福利体系,但发展中国家也需要更多的财政收入来建设社会福利和社会保障制度,提高保障能力。有些发展中国家可能比发达国家更迫切地需要对社会保障的财政支持,如处在经济转型、社会转型期的发展中国家,这是一个突出问题,也是深层次的问题,是经济和社会改革的“瓶颈”。<sup>[31]</sup>通过发展中国家国内收入动员,提高发展中国家政府的公信力,降低社会贫富差距,也是遏制恐怖主义蔓延的必要手段。

## 二、现状与困境

### (一) 现状

发展中国家国内收入动员的重要性,受到了发展中国家自身和国际社会的共同重视,它们也都为此做出了不懈的努力。

#### 1. 发展中国家自身的努力

绝大部分发展中国家都将国内收入动员作为其政府税收治理的重要任务,纷纷开展了广泛的税收制度改革与税务能力建设。税制改革、税收能力建设在近年来日益成为发展中国家政府治理的核心。比如,有实证调查证明,在1990年到2009年,有部分发展中国家通过税制改革至少使其税收对GDP的比例提高了3%。<sup>[29]</sup>

国际税收合作也是促进发展中国家国内收



入动员的手段之一，除了积极参与南北合作之外，近年来发展中国家也日益重视南南合作，由发展中国家集体努力所推动的区域性税务组织，比如非洲税收管理论坛和美洲税务管理中心等，正在努力走向国际税收的全球治理舞台，在便利了其成员国的税务管理和税收建设的同时，也开展了很多自力更生的国内收入动员建设项目，同时也全面促进了南南合作和南北合作。

## 2. 国际社会的努力

### (1) 国际组织领导人的政治支持

国际组织领导人都开始强调国内收入动员的重要性。比如，二十国集团领导人在2010年首尔峰会上承诺为此提供政治支持。<sup>[32]</sup>国际货币基金组织、OECD、联合国和世界银行联合承诺将对发展中国家动员国内收入提供长期的支持。<sup>[29]</sup>

为了促进发展中国家的国内收入动员，联合国经社理事会特设为发展筹资办公室，并在其税收专家委员会中设立能力建设委员会，致力于发展中国家的税务能力建设从而促进发展中国家国内收入动员。联合国还多次组织涵盖来自公共和私人部门的相关国际组织和税务专家广泛参与的专家组会议，讨论促进发展中国家国内收入动员的具体途径。<sup>[33]</sup>

### (2) 多层次、多行为体的国际税收捐赠行动

发达经济体及其集团对发展中国家收入动员的努力主要体现为形成了多层次、多行为体的税收捐赠行动。OECD将税收捐赠作为帮助支持发展中国家资源动员的途径。<sup>[34]</sup>在2010年，OECD推动下的税收和发展非正式任务小组（the Informal Task Force on Tax and Development）建立，将OECD国家、一些发展中国家以及市民社会和企业部门组织联合在一起，其目标是向发展中国家提供更多的税收资源和技术援助。多边金融机构，包括国际货币基金组织、世界银行以及区域性发展银行，也都开展了大量对其发展中国家成员的税收捐赠项目。<sup>①</sup> 税收捐赠也

是欧盟税收与发展议题的核心项目。<sup>[5]</sup>部分发达国家，也开展了对发展中国家的双边税收援助行动。

实证研究证明，税收捐赠的回报率是不容忽视的，援助和国内收入提高之间正相关。<sup>[35]</sup>税收捐赠行动对于发展中国家的收入动员有着巨大的促进作用。据OECD调查，每花费1美元的官方税收援助，就能够产生大约1650美元的增量税收收入。这一回报在低收入国家尤其明显。<sup>[23]</sup>

### 3. 反避税成为国内收入动员的重要研究内容

现在避税和反避税成为各国国内税法乃至国际税法的主题之一。发展中国家引进的跨国公司在为发展中国家的就业、税收等做出贡献的同时，也频繁利用进攻性税务筹划等技巧，侵蚀发展中国家的税基。发展中国家由于税制不完善以及反避税能力的不足，更加容易受到跨国公司逃避税活动的损害，成为发展中国家国内收入动员业绩不佳的重要原因。<sup>[36]</sup>如果没有这些税收流失，发展中国家完全可以不依赖或者少依赖外援，自己为发展以及基础设施筹资。以嘉能可设立在赞比亚的莫帕尼铜矿为例，嘉能可的逃避税让赞比亚政府每年至少遭受7600万英镑的税收流失，超过赞比亚每年从英国得到的援助。<sup>[15]</sup>

资本外逃则是另一个与逃避税相关的重要现象，而避税港则加剧了发展中国家的税收流失。<sup>[37]</sup>2002年联合国指导下达成的蒙特雷共识和后续会议——2008年多哈会议<sup>[38]</sup>，都认为资本外逃和非法的资金流动是发展中国家进行国内收入动员的主要障碍。发展中国家每年因此至少要遭受5000~8000亿美元的损失。<sup>[30]</sup>反避税成为发展中国家国内收入动员的重要研究内容。比如，欧盟就致力于对发展中国家的反避税能力构建提供税收援助。<sup>[39]</sup>

## (二) 困境

制约发展中国家国内收入动员的有内部和外部两类因素。

① 尽管绝大多数情况下，税收项目仅仅是宽泛项目中的因素之一。<sup>[14]</sup>

### 1. 发展中国家自身的因素

除了常见的政治和宏观经济不稳定、公共物品供应不足、公共资金管理效率低下、腐败等等外,还存在如下具体因素:

#### (1) 税制结构存在缺陷

大多数发达国家税制的特征是:直接税和间接税税基广泛,税负涵盖了绝大多数的公民和公司。大多数发展中国家更多地依赖于增值税这种间接税,而较低地依赖于直接税。这种与国际标准不符的税制结构,容易造成经济结构中的直接税和间接税之间的失衡,加上税基偏窄的缺陷以及由于制度虚弱导致的私人部门和公共部门的滥用和腐败,是发展中国家国内收入动员绩效差的主要原因。<sup>[12]</sup>发展中国家普遍存在税基窄的情形,比如个人所得税覆盖面不够广泛(穷人很少支付税款),企业所得税中存在大量的不合理税收优惠等现象。窄的税基通常导致经济因素和纳税人之间的不公平分配。环境污染和破坏及其治理也是发展中国家政府亟待处理的问题,但是由于开征环境税的能力有限,发展中国家很难筹集到治理环境污染和破坏所需要的长效资金。

#### (2) 税收治理能力的限制

征税能力是一国税收治理能力的重要衡量指标。<sup>[22]</sup>这个指标的具体衡量指标有二:一是税收征收比率,二是税收流失率。<sup>[40]</sup>按照国际税收契约对公共开支和财务可靠性评估指标评估结果,目前绝大多数的发展中国家,税款征收比率都在D级,即低于60%,税收流失和拖欠严重。<sup>[41]</sup>以日益增长的增值税避税所引起的税收流失为例,在一些发展中国家能达到50~60%,而发达国家则仅仅为7~13%。<sup>[29]</sup>特别是在反避税领域,治理能力不足造成发展中国家大量的税收流失,以转让定价为例,尽管很多发展中国家都在逐步引入转让定价立法,但由于缺乏能够监控跨国公司行为的税务官员,其每年大约遭受1600亿美元的税收损失。<sup>[42]</sup>现在,虚弱的税收征管和执法能力不足已经成为发展中国家税收治理能力低下的标志,是发展中国家国内收入动员的“瓶颈”问题,其主要原因在于发展中国家

税务官员的业务素质不能满足日益国际化的现代化征管的要求。

#### (3) 纳税人税收遵从率过低

首先,为了应对来自于贸易自由化、区域一体化和税收竞争的压力,发展中国家丧失的收入被迫转移到了不容易移动的税基上,主要是劳动力、消费和不动产。发展中国家纳税人的税收负担趋于沉重。跨国公司频繁使用进攻性税务筹划的这种鲜明的姿态,则进一步抑制了其他纳税人的自愿服从。不公平感的增加也会进一步导致发展中国家纳税人实施逃避税行为。这使发展中国家纳税人的税收遵从陷入了恶性循环中:缺乏能够从公平、有效的税收中获得的国内资源损害了治理,而这反过来又损害了税收服从。这种恶性循环所造成的损失会超过提税增加的短期收入。<sup>[40]</sup>

其次,社会税收道德培育了税收服从的自我约束。世界各国纳税人支付税款的意愿有很大不同。发展中国家纳税人的税收道德感整体低下。造成发展中国家纳税人税收道德感较低的原因有多个方面,包括了低的透明度、高水平的腐败、法律规则的缺位和税收管辖权不力等原因。<sup>[36]</sup>在没有根深蒂固的支付税款的文化和习惯的国家,尤其难以在短期内建立起良好的税收道德。<sup>[43]</sup>

#### (4) “影子经济”规模过大

大量的非正式部门或者说影子经济(shadow economy)的存在,是制约发展中国家国内收入动员的重要国内因素之一。所谓“影子经济”,是指“从合法商品和服务中产出的未报告收入”。影子经济在发展中国家较大,原因在于发展中国家存在大量难以征税的部门,包括小企业、小农场和专业技术人员等非正式经济部门。这种非正式部门平均占发展中国家GDP的40%,有的甚至高达60%。<sup>[29]</sup>比如,塞内加尔有500万就业人群,其中有450万都是在非正式经济部门(或者是作为单独的贸易者,或者没有办理税务登记,或者在没有办理税务登记的公司中就业),在此类部门中的个人和企业,一般不对其个人或者经营所得支付直接税,也很难对其征收到消费税。

贝宁、喀麦隆和埃塞俄比亚也存在同样的情况。<sup>[22]</sup>这至少每年给发展中国家造成2 850亿美元的税收流失。<sup>[44]</sup>

## 2. 国际层面的因素

### (1) 国家间税基分配规则的内在张力

在国际关系中,国家利益决定了国家行为,构成了国际制度的基础。但国家利益的实现又受到国家间权力分配的制约。<sup>[45]</sup>由于发展中国家整体在世界经济中地位不高,相应地,在国际税基分配规则的制定上,发展中国家也缺乏话语权。在国际税基的划分上,发达国家及其集团倾向于维护既有税基划分规则,但是这些规则的制定是发展中国家所没有参与的,不足以满足发展中国家税基保护之需求,剥夺了发展中国家获得世界贸易的公平税基份额的权利。比如,双边税收条约是当前国际税收合作的基本形态,除了经济实力不平等之外,发展中国家也往往由于缺乏技术专家和资源,被迫同意其强有力的对手——发达国家所设定的条款。<sup>[30]</sup>最重要的是,发达国家和发展中国家之间签署的税收条约一般是不均衡的,因为一国一般是投资者国,另一国是接受国或者是被投资国,然而,避免双重征税条约仅仅在两国之间就投资的互惠程度差不多时才是双方受益的。在与荷兰缔结了避免双重征税协定的发展中国家中,委内瑞拉、巴西、哈萨克斯坦、印度尼西亚、菲律宾和马来西亚等,都被发现遭受了大量的收入流失,原因既包括条约中预提税税率的降低,也包括跨国公司利用税收条约进行的税收套利和避税行为。<sup>[46]</sup>

税收捐赠中也存在捐赠者强制受赠者接受没有发展中国家参与制定的国际标准的情况,比如,欧盟将受赠国是否接受税收领域的国际标准作为提供捐赠的前提条件。<sup>[5]</sup>然而,长期以来,在国际税收领域的标准设定上,发展中国家几乎没有话语权。发达国家强制发展中国家接受其设定的标准,会进一步剥夺发展中国家在国际税收领域的话语权。

### (2) 税收竞争

资本移动全球化的压力使各国政府通过税收

竞争吸引和保持投资资本做出应对。部分发展中国家由于有限的经济选择,步发达国家后尘,将税收竞争作为其发展战略的核心部分,促进了走向底线的竞争。<sup>[47]</sup>来自于税收竞争的压力,使发展中国家被迫降低公司所得税税率,十年之前,这些税率一般在30%~35%之间,相当于大多数OECD国家,现在,很少有发展中国家敢适用超过20%的公司税率。如果发展中国家能够适用OECD的税率对公司所得课征,则至少可以提高500亿美元的税收。<sup>[48]</sup>此外,发展中国家政府由于频繁遭受跨国投资者再选址的威胁而提供了过高的税收优惠,这造成了发展中国家税基的进一步缩窄以及对外援的更大依赖,尤其是弱国。<sup>[44]</sup>

### (3) 税收捐赠的“两面性”

首先是税收捐赠对发展中国家促进国内收入动员的破坏性。因为捐赠者提供的捐赠并不能真正体现发展中国家的真实需求,特别是IMF和其他国际金融机构在向发展中国家提供贷款时,经常强制发展中国家选择实施最容易征税的和具有最低政治成本的税收政策,这些政策一般对公司和富人影响较少,但对发展中国家来说可能不是最适当的,这侵害了这些国家在不同政策之间选择的权力及其控制和降低资本外逃和税收套利的能力。<sup>[1]</sup>

其次,捐赠机构之间的组织活动缺乏分工,造成工作重复与工作空白,捐赠总是不平衡的。尽管当前有多种捐赠者,但有的国家能够获得多个捐赠者的捐赠,有的国家则根本收不到任何捐赠。比如尽管非洲是接受税收捐赠最多的区域,但是53个非洲国家中,仅仅有17个收到捐赠,整个非洲大陆至少有1/3的国家没有受到长期援助。<sup>[14]</sup>这使捐赠的实效大打折扣。

## 三、进一步努力的方向

如前所述,抑制发展中国家国内收入动员的因素包括国内和国际两个方面,因此,改变这一现状需要采取不同的、具有针对性的政策和行动。



## （一）发展中国家自身的努力方向

### 1. 坚持推进现代化税制改革

税制改革不仅是提高税收对 GDP 比率的重要途径，也是促进更好的税收治理，进而促进收入动员的基础性措施。因此，一个有效的税收制度已经成为国内收入动员的基础。<sup>[49]</sup>此外，税收制度对构造国家公民关系，加强国家能力，实现更好的治理和可靠性都有着重要的影响。比如，有效的税收制度也能够提供财富和权力的公平分配，反过来推动更高、更稳定的收入，更加可持续的投资以及更大的国际竞争力。总体上要求税收制度尽可能公平、有效和透明，税基应当尽可能地宽泛，同时保持公正和效率。<sup>[50]</sup>还必须注意到，加强国内收入动员不仅是个筹集收入的问题，措施的质量也很重要。比如，单纯地增税就不能为发展中国家提供长期的收入来源。发展中国家必须坚持“为了发展征税”（Tax for Development）这个基本方向，以确保税制改革向积极的方向发展。<sup>[51]</sup>

就现阶段而言，至少可以从以下几个方面做出改革：清理那些几乎没有多少作用的收入免税以扩大税基；拓宽增值税税基，提高增值税绩效；构建具有国际税收竞争力的所得税税率；扩展个人所得税的税基；推进绿色税种改革，除了考虑本国实际情况引进环境税专业税种之外，应当考虑对一些关键项目征收消费税，提高实现环境可持续发展的资金来源；关注中小企业税收管理问题，降低影子经济的负面影响等。

### 2. 坚持税收治理能力构建

一国税收治理的质量，是从根本上影响其国内收入动员的因素。发展中国家税收治理能力低下的壁垒，一般不在于有缺陷的政府结构，而在于缺乏技能和基础设施。<sup>[9]</sup>而税收制度在一国的执行效果，则是一国税收治理能力的标志。征税能力的提高是税收潜能的实现和更加公平的国内收入动员的核心因素。<sup>[52]</sup>甚至有人声称，在发展中国家，税收征管就是税收政策。<sup>[53]</sup>这种能力主要表现在税务机关的执法能力以及税务官员的业务素质两个方面。提高发展中国家税收治理能力

需要从以下几个方面入手：

首先，需要建立起足以运行全面的现代税收制度的征管能力。税收是如何征收的，同征收本身一样重要。<sup>[34]</sup>智利和哥伦比亚的经验证明，对税收征管的巨大改革能够使本来不那么完美的税收立法仍然得到有效的执行。<sup>[52]</sup>因此，鉴于逃避税已经成为限制发展中国家国内收入动员的重要因素，提高发展中国家的反避税执法能力，必然有助于增加发展中国家的收入。<sup>[27]</sup>其次，是打造有效、高效、公平、清廉和具有必要的能够确保服从的技能的税务机关，<sup>[54]</sup>培养具有能够分析税收政策能力的人才队伍。

### 3. 坚持国际税收合作

深化国际税收合作是国内收入动员不可或缺的一部分。比如，对于国际逃避税、非法资金外逃等国际税法问题，单个政府是不能完成目标的，国际税收合作是唯一的解决之道。<sup>[55]</sup>遭受跨国公司 and 富裕个人的国际逃避税，是发展中国家目前收入动员业绩不佳的重要原因，解决途径除了上述能力建设之外，积极参与国际税收合作也是必须的。

### 4. 提高税收遵从率

国内收入动员将税收收入的提高作为为发展筹资的制高点，需要政府和公民的共同努力，从而提高政府的制度发展能力和公民的可靠性，最终形成促进发展中国家经济兴旺发达的激励因素。首先是加大税法宣传力度，提高纳税人的税收道德感。其次，简化税制。简化税制是提高发展中国家税收遵从的重要途径。智利、哥伦比亚、玻利维亚等国将其税制改革的成功归结于其简化税制的改革，尤其是玻利维亚于 1986 年引入的简化税制改革是个成功的例子，极大地提高了其税收遵从比率。<sup>[52]</sup>

## （二）国际社会的努力方向

对于国际社会来说，通过加强技术援助和强化国际合作以及促进发展中国家在国际税收合作问题上的参与，都应当是现阶段国际社会在推动发展中国家国内收入动员方面可以有所作为的领域。因此，笔者认为，国际社会可以从以下几个方面做出进一步的努力：



1. 在国际税收治理中给发展中国家以话语权

当今世界正处在经济全球化发展时期, 发展市场经济、推行法治建设、促进社会进步是各国最核心的目标, 而这些任务都需要国家在社会治理中发挥更加重要的作用, “社会国家”、“税收国家”等理念日益深入人心。<sup>[56]</sup> 作为世界经济日益重要的组成部分, 发展中国家在国际税基协调规则的制定中必须有话语权, 这是公平原则在国际税法规则制定中的必然表现。

2. 在国际税基分配中坚持国际税收分配公平原则

国际税收治理时代, 需要在国际税收分配公平原则指导下促进发展中国家对国际税收合作的参与。因为国际税法的一个主要目标就是为世界各国从其国内和国外纳税人的跨境交易所得中取得合理份额的税收收入。因此, 国际税收分配公平原则成为国际税法的基石性原则之一, 首先体现在税基协调的国家间的公平, 即用公平、合理的税基以及公平的税收分配作为跨国公司税基国际协调的行为标准, 这对于饱受跨国公司税基侵蚀的发展中国家来说, 尤为重要。因为, 在国际范围内, 如果没有各国之间公平的税收分配, 那么必然不能有税收的国际合作和正常的国际贸易, 因此, 只有坚持这个原则, 才能使对跨国公司税基的国际协调具有合法性和前途。<sup>[57]</sup>

3. 继续加强并协调捐赠者的行动

首先, 为了加快发展中国家的国内收入动员, 税收捐赠提供者应当加强对发展中国家税收改革和税收现代化项目的捐赠力度。<sup>[26]</sup> 其次, 强调捐赠者协调和合作, 国际捐赠者的协同行动能够提高发展中国家的国内收入动员。<sup>[58]</sup> 最后, 在充分考虑发展中国家的现实需求的基础上, 在受赠国政府、捐赠者之间充分沟通的基础上, 制定税收改革项目和援助方式, 从而提高税收捐赠的实效。换言之, 捐赠的提供, 需要依据国家需求原则, 充分考虑发展中国家的税收改革的政治经济环境, 以及现行的能力限制和税收征管需求。最重要的是, 在税收捐赠中, 尊重发展中国家财政治理的自主权。

## 四、中国立场与对策

(一) 从顶层设计的高度进行财税体制改革

国内收入动员应当以负责任的投资、可靠的治理为目标。<sup>[12]</sup> 对税收问题的认识, 必须提升到整体财税层面上来定位和解读。<sup>[59]</sup> 这要求我国将综合性、系统性的税收制度构建与改革提高到顶层设计的高度, 尤其是要将税制改革与财政体系改革相结合, 通盘考虑收入使用、费用分配、政府采购政策以及消除有害补贴等方面, 从而平衡各方需求。比如, 环境税改革中, 就必须考虑到环境税的收入再循环功能, 真正实现税收“取之于民、用之于民”的内在价值追求。就现阶段, 建议从以下几个方面入手:

第一, 保持直接税和间接税之间的平衡。在拓宽公司税基时, 综合考虑筹集充足的收入和吸引投资之间的平衡。

第二, 推进个人所得税改革, 将更多的个人纳入到个人所得税的征税范围, 重点考虑对社会精英人物和高收入人群的所得以及财产的有效征税。

第三, 加强不动产税, 尤其是房产税和物业税改革, 这些税收都具有在长期内成为地方政府财政收入来源的潜力, 使部分地方政府尽快摆脱依靠“土地财政”这种不具有可持续性的收入依赖模式。

第四, 加快环境税改革, 除了各项税制的“绿色化”以及“费改税”等措施之外, 考虑引入新的环境税税种, 比如碳税、硫税等专业税种, 同时, 在环境税改革中引入环境税收入再循环机制, 将环境税收入的使用、返还等措施做出一并考虑。

第五, 将大数据引入到税务管理中, 尽快普查未注册企业的情况并完善其办理注册登记的手续, 将其纳入正式的经济部门。加强对中小企业的税收管理, 将其纳入税基范围, 降低影子经济的不良影响。

第六, 进一步清点税收优惠政策, 评估其存在的合理性, 尤其是增值税中的优惠政策, 建议应当尽量减少免税业务, 因为免税业务不利于宽

税基、税制中性等目标的实现。将免税条款尽可能限制于那些具有公共利益的活动（比如基于社会、教育、文化等原因），对诸如金融业、不动产交易等则尽量避免给予免税待遇。<sup>[60]</sup>

## （二）全面提高税收治理能力

### 1. 专业型反避税机构的设置

当前我国已经构建了科学化、系统化的税收管理机构，遗憾的是，在反避税任务日益繁重的现时代，我国尚未建立起专业化的反避税机构。比如，尽管我国已经在国家税务总局设立了国际税收司，该司下设两个反避税处，每个省（自治区、直辖市）则设有国际税收处，该处有专人负责反避税工作，但是，到了地级市层面，除了部分较为发达的地级市设置有国际税收科之外，大部分地市仍然由各所得税所负责处理反避税事务。这种机构设置不能满足反避税任务日益增多、反避税工作日益走向基层的现实需求。因此，建议构建专业型反避税机构，减少国际逃避税对我国造成的税收流失。

### 2. 建立持续性的税务治理能力建设制度

重点在于建立起长期、可持续的税收管理人员能力培养机制，目的是培养专家型税收管理人员。

首先是现代税收制度的执法日益复杂，要求税收管理提高科学化、专业化水平。中国税收征管效率已进入一个平台期，如果税收征管能力不能及时提升，既有的税源也难以转化为税收收入，税收可持续增长就难以保证。<sup>[61]</sup>我们需要培养专家型的税收管理人员。但是，“十年育树百年育人”，这将是长期的推进过程，这种培养机制也应当是长期的、有效的。

其次，国际法人才的强国是中国走向国际法强国的重要支撑基础。国际法人才的强国，首先体现在国际法人才的队伍上。<sup>[62]</sup>当前，在国际税收合作中的话语权争夺，既是主权国家政府的核心任务，也是一国“软实力”的表现。作为最大的发展中国家，中国必须确立起自己作为发展中国家“领头羊”的地位，尤其是在国际税基划分规则的构建上，更是需要我国税务官员乃至财政官员具备创新能力，其中反避税是国内收入动员

的核心任务，对避税与反避税的认识，将反映对税法的基本认识水平和体现对税法基本理论的掌握程度，而反避税措施的实施，某种程度上也反映一国的税收法制水平。<sup>[60](P263-264)</sup>这种能力构建已经得到政府的重视，比如我国在转让定价领域提出的区位节约、市场溢价等，就非常具有创新性价值，已经被写入联合国《发展中国家转让定价操作手册》中，这才是争夺话语权的能力基础。这种能力基础的构建是税务治理能力的关键所在。

## （三）提高税收对 GDP 比率的数量和质量

尽管与其他发展中国家相比较，我国税收对 GDP 的比率相对较高。但这里有个非常值得重视的问题是，地方政府博弈行为强化了税收收入增长的外部力量。在以 GDP 与财税收入增长速度作为地方党政官员政绩主要考核指标的情况下，党政领导高度关注税收征收工作，也使得税务机关面临来自政府的强大压力，就现实情况看，来自党政部门的影响虽然总体上有利于加大税收征管努力程度，税收增收也是来自于现实税源的，但是在个别地方、少数年份，也开始出现收“过头税”、“虚收”、“空转”的现象。另外，值得特别注意的是近些年来地方政府出现的“土地财政”。<sup>[61](P25)</sup>如此情形下，税收对 GDP 的比率不是可持续的，需要我国政府高度警惕，如何提高税收对 GDP 的质量，则是我国在收入动员中必须考虑的问题，是摆在理论界和实务界的共同任务。

## （四）提高纳税人税收遵从度

国内收入动员不能仅仅依靠传统上“自上而下”的方式，而应当与所有利益相关者开展关于国内收入动员的政策对话，包括与纳税人、社会团体和其他利益相关者之间的广泛对话，推进税收立法、执法、司法以及守法中的公众参与。同时建立起和谐的、以纳税人作为“客户”导向的征纳关系，为纳税人遵从税法提供各种便利条件。还要致力于探索各种促进纳税人自愿遵从税法的途径，比如预约定价制度、事先裁定制度、自愿披露制度等新兴税收管理模式，同时加强纳税人税收道德教育。

## 参考文献

- [1] Deborah Itriago. Owing Development: Taxation to Fight Poverty [R]. OXFAM Research Report, September 2011.
- [2] UN. The UN's Millennium Development Goals [A]. 2000.
- [3] World Bank. the Costs of Attaining the Millennium Development Goals [A]. 2004.
- [4] Atisophon, Vararat, Jesus Bueren, Gregory De Paepe, Christopher Garroway, Jean-Philippe Stijns. Revisiting MDG Cost Estimates from a Domestic Resource Mobilization Perspective [R]. Working Paper No. 306, OECD Development Centre, 2011.
- [5] European Commission. Tax and Development: Cooperating with Developing Countries on Promoting Good Governance in Tax Matters [A]. COM (2010) 163 final, 21 April, Brussels.
- [6] OECD. Revenue Statistics. 1965 - 2010 [A]. 2011 edition, Paris, 2010.
- [7] UN. Monterrey Financing for Development Conference [A]. Monterrey, Mexico, 18 - 22 March, 2002.
- [8] UN. Financing for Development: Monterrey Consensus of the International Conference on Financing for Development [A]. New York, 2003.
- [9] IMF, OECD, World Bank. Developing the International Dialogue on Taxation [A]. 13 March, 2002.
- [10] OECD. Paris Declaration on Aid Effectiveness [A/OL](2005 - 03 - 02) [2015 - 05 - 01]. <http://www.oecd.org/dac/effectiveness/34428351.pdf>.
- [11] High-Level Meeting of the Global Partnership for Effective Development Co-operation [R/OL]. (2014 - 04 - 15/16) [2015 - 05 - 20]. <http://effectivecooperation.org/hlm2014/>.
- [12] The North-South Institute. Financing the Post - 2015 Development Agenda: Domestic Revenue Mobilization in Africa [R]. September 2013.
- [13] Dang, Hai-Anh, Steve Knack, Halsey Rogers. International Aid and Financial Crises in Donor Countries [R]. Policy Research Working Paper No. 5162, World Bank, 2009.
- [14] GIZ. Mapping Survey: Taxation and Development [A]. May 2010.
- [15] Actionaid. The World Needs Tax Justice [A]. 15 April, 2013.
- [16] José Luis Escario Díaz-Berrio. The fight against tax havens and tax evasion: Progress since the London G20 summit and the challenges ahead [R]. Documento de Trabajo 59/2011.
- [17] World Bank, Commission on Growth and Development. The Growth Report: Strategies for Sustained Growth and Inclusive Development [R]. 2008.
- [18] Aniket Bhushan. Domestic Resource Mobilization and the Post - 2015 Agenda [J]. 2: 3 Great Insights, 2013 (22): 22 - 23.
- [19] UN. Investing in Developing [A]. 2005.
- [20] UN. Millennium Development Goals Summit [A]. September 2010.
- [21] IMF. Measuring Tax Administration Performance [A]. 23 September, 2013.
- [22] U. K. . House of Commons: International Development Committee. Tax in Developing Countries; Increasing Resources for Development [R]. Fourth Report of Session 2012 - 2013.
- [23] OECD. Supporting Countries in Growing Their Tax Base [R]. in Development Co-operation Report 2014: Mobilizing Resources for Sustainable Development, 2014.
- [24] Christian Aid. Submission on Discussion draft on Transfer Pricing Documentation and CbC Reporting [R]. February 2014.
- [25] Herbst, Jeffrey. States and Power in Africa: Comparative Lessons in Authority and Control [M]. Princeton: Princeton University Press, 2000.
- [26] OECD. Tax and Development: Aid Modalities for Strengthening Tax System [A]. 2012.
- [27] Lisa Kayaga. Tax Policy Challenges Facing Developing Countries: A Case Study of Uganda [D]. Queen's University, Kingston, Ontario, Canada, September 2007.
- [28] Prichard W. Taxation and State-building: Towards a Governance Focused Tax Reform Agenda [R]. IDS Working Paper 341. Brighton: Institute of Development Studies 2010.
- [29] IMF, OECD, UN, World Bank. Supporting the Development of More Effective Tax System [R]. 2011.
- [30] Hamrawit Abebe, Ryan Dugan, Michael McShane, Julie Mellin, Tara Patel, Linda Patentas. The United Nations' Role in International Tax Policy: A Research and Policy Brief for the Use of the NGO Committee on Financing for Development [R]. 7



March, 2012.

- [31] 那力. 全球化驱动的国际税收不正当竞争 [C] //刘剑文. 财税法论丛: 第1卷. 北京: 法律出版社, 2002: 421-422.
- [32] Seoul Summit. Development Consensus for Shared Growth—The Multi-Year Action Plan on Development [A]. November 2010.
- [33] UN. 2010 MDG Summit Outcome [A]. September 2010.
- [34] OECD. Tax and Development: Aid Modalities for Strengthening Tax Systems [A]. 2013.
- [35] Gupta, Abhijit Sen. Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries [R]. IMF Working Paper 07/184, 2007.
- [36] International Tax Compact. Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries [A]. December 2010.
- [37] Dharmapala, Dhammika, Jim Hines. Which Countries Become Tax Havens [R]. NBER Working Paper No. 12802, 2006.
- [38] Doha Financing for Development Conference [A]. 2008.
- [39] EU Foreign Affairs Council. Tax and Development—Cooperating with Developing Countries in Promoting Good Governance in Tax Matters [A]. 14 June, 2010.
- [40] International Monetary Fund. Revenue Mobilization in Developing Countries [A]. 8 March, 2011.
- [41] ITC. Taxation in PEFA Assessments: Findings from 26 Country Reports [R]. final version, July 2012.
- [42] Christian Aid. Death and Taxes: the True Toll of Tax Dodging [A]. May 2008.
- [43] Deborah Brautigam, Odd-Helge Fjeldstad, Mick Moore. Taxation and State-building in Developing Countries: Capacity and Consent [M]. Cambridge University Press, 2008.
- [44] Cobham, Alex. Tax Evasion, Tax Avoidance and Development Finance [R]. Finance and Trade Policy Research Center, Working Paper No. 129, September 2005, P1-11.
- [45] 王彦志. 中国在国际投资法上的身份转换与立场定位 [J]. 当代法学, 2013 (4): 135.
- [46] Katrin McGauran. Should the Netherlands Sign Tax Treaties with Developing Countries? [Z]. 17 June, 2013.
- [47] Economic Policy Institute. Rethinking Growth Strategies [A]. EPI Books, 2004.
- [48] Oxfam. Tax Havens—Releasing the Hidden Billions for Poverty Eradication [R]. Oxfam GB Policy Paper, 2000.
- [49] Odd-Helge Fjeldstad. Taxation and development: A review of donor support to strengthen tax systems in developing countries [R]. WIDER Working Paper No. 2013/010.
- [50] Tax & Development. 10 Principles for International Engagement in Supporting Developing Countries in Tax Matters [A]. Draft, Version 6 January 2012.
- [51] Norwegian Agency for Development Cooperation. Tax for Development [A]. 2012.
- [52] John McLaren. Institutional Elements of Tax Design and Reform [R]. World Bank Technical Paper No. 539, 2003.
- [53] Casanegra DE Jantscher, Milka. Administering the VAT, in Value-Added Taxation in Developing Countries [R]. Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, Gerardo P. Sicat. 1990, Washington: World Bank.
- [54] Fifth Meeting of the OECD Forum on Tax Administration, FTA Communiqué, Paris, 28-29 May, 2009.
- [55] UN. Preparatory Process for the Third International Conference on Financing for Development Substantive Informal Session. Domestic Public Finance [A]. 11 November, 2014, Trusteeship Council Chamber, United Nations, New York.
- [56] 施正文. 中国税法评论 (第1辑) [M]. 北京: 中国税务出版社, 2012: 1.
- [57] 叶莉娜. 跨国公司税基的国际协调及中国对策研究 [J]. 社会科学, 2015 (2): 90.
- [58] OECD. Domestic Revenue Mobilisation in Fragile States [A]. 2014.
- [59] 施正文. 落实税收法定原则, 完善税收制度体系 [C] //施正文. 中国税法评论: 第2卷. 北京: 中国税务出版社, 2014: 16.
- [60] 翁武耀. 欧盟增值税反避税法律问题研究 [M]. 北京: 中国政法大学出版社, 2015: 267.
- [61] 王道树. 中国税收可持续增长问题研究 [J]. 财贸经济, 2012 (5): 20.
- [62] 何志鹏. 走向国际法的强国 [J]. 当代法学, 2015 (1): 150.

(责任编辑: 邢会强 赵建蕊)