

高质量发展背景下 RCEP 成员国区域 税收协调问题研究*

莫紫霄¹, 叶倩²

(1. 重庆财经学院 会计学院, 重庆 401320; 2. 重庆对外经贸学院 管理学院, 重庆 401520)

摘要:从税收政策协调的视角,运用比较分析与案例研究方法,深入探讨区域全面经济伙伴关系协定(RCEP)成员国在高质量发展背景下所面临的区域税收协调问题。系统梳理 RCEP 协定的签订背景、目标及其对成员国税收政策的潜在影响,并对 15 个成员国的税收制度进行横向比较,以识别由税制差异引发的潜在风险,如税基侵蚀、税收竞争及税收管辖权冲突等问题。研究揭示了当前 RCEP 税收协调实践中的诸多挑战,包括税收优惠政策的非均衡性、税收信息共享机制的欠缺以及税收征管合作的不足,并对如何优化 RCEP 成员国之间税收协调政策提出了建议。RCEP 成员国在税收政策层面需进行更深层次的协调以达成更广泛的共识;构建更有效的税收合作框架,以减少税收冲突;优化区域税收环境,以促进经济的均衡与可持续发展。研究不仅为 RCEP 背景下的区域税收协调提供了理论支撑,也为政策制定者在实践中提供了决策参考,强调了税收政策在推动区域经济一体化和高质量发展中的核心作用,凸显了加强国际税收合作、构建公正合理的国际税收秩序的重要性,具有重要的学术价值和实践意义。

关键词:高质量发展;RCEP;税收制度;税收协调

中图分类号:D996.3

文献标志码:A

文章编号:1672-0598(2025)02-0108-12

一、引言

高质量发展是以新发展理念为引领,以供给侧结构性改革为主线,以构建协同发展体系为基础形成的发展方式。具体而言,就是通过市场经济改革、高水平对外开放,构建新发展格局、打造高质量合作平台、建设高质量产业链、推进高质量融资、构建高质量规则,实现产业结构重组、资源合理配置,为新领域高技术创新要素的有序流动创造条件,从而培养符合高质量发展的生产力。因此,能够打破地域产业布局的宏观政策对高质量发展的推动至关重要。

税收协调政策作为宏观经济调控的重要手段,在引导产业布局、优化产业结构、促进产业聚集、构建区域经济一体化方面具有重要作用。基于税收协调政策的经济职能,第一,能有效连通不同地区进行统

* 收稿日期:2024-09-06

作者简介:莫紫霄(1990—),女,重庆南岸人;重庆财经学院会计学院副教授,主要从事税收、法学、创新创业教育研究。

叶倩(1997—),女,重庆荣昌人;重庆对外经贸学院管理学院助教,主要从事税务研究。

本文引用格式:莫紫霄,叶倩.高质量发展背景下 RCEP 成员国区域税收协调问题研究[J].重庆工商大学学报(社会科学版),2025,42(2):108-119.

筹管理,形成区域性经济联合体,实现跨地域的生产要素重新布局、自由流动;第二,能引导产业不断迭代升级,优化生产模式;第三,能链接域外市场渠道,拓展销售途径,为新质生产力、高质量发展的呈现奠定基础。

RCEP 协定是区域双边和多边自由贸易协定的集大成者,要求各成员国削减关税和非关税壁垒,以促进区域内的贸易和投资自由化,在成员国之间形成跨境区域经济体。这是推动我国与成员国之间经济协调发展的重要抓手。基于此,合理制定税收协调政策,对于促进我国高质量发展至关重要。

二、文献综述

(一) 国际税收协调的理论依据

国际税收协调的理论基础是理解各国如何通过税收政策合作以应对全球化带来的税收挑战。早期理论主要关注于贸易自由化对税收政策的影响。其中 Ricardo^[1] 和 Smith^[2] 提出的比较优势理论是最早的国际税收协调理论之一。该理论认为,通过消除税收障碍和推行自由贸易,可以促进各国经济的互补性发展,实现共同繁荣。

Viner 的关税同盟理论对国际税收协调作出了重要贡献。Viner^[3] 提出,关税同盟可以通过增加成员国内部贸易和减少对外部贸易的偏好来影响经济福利。他的理论强调了关税协调的必要性,指出关税同盟可能导致贸易创造和贸易转移效应,并通过增加内部贸易机会对成员国福利产生正面影响。

Cooper 进一步扩展了国际税收协调的理论框架,他从相互依存的角度分析了国际税收协调的必要性。Cooper^[4] 认为,随着各国经济相互依存程度的加深,进行税收政策协调是避免对国际贸易造成扭曲和实现共同利益的重要手段。

在税收协调政策促进高质量发展方面,胡怡建等^[5] 指出,税收协调政策能有效打破行政壁垒,减少区域间不同税收制度给产业、企业和个人造成的征管差异,协调区域整体发展的税负环境。此外,税收协调政策可以引导企业加大研发力度、促进科技创新,推动区域产业链有序分工、合理布局,提升国际竞争力,最终形成高质量发展的区域经济一体化。

(二) 国际税收协调的必要性

国内外学者对国际税收协调的必要性进行了深入的研究。Oates^[6] 认为早期税收协调存在的起因是基于防止各国间税收竞争。刘卫^[7] 认为,从消除税收恶性竞争的角度来看,国际税收协调能助益区域经济活动。郭滨辉等^[8] 认为,国家基于独立的税收主权就征税界限不清的收入存在管辖权冲突,税收协调制度能有效维护税收主权。崔晓静等^[9] 认为,有效的国际税收协调政策能规避经贸往来中的税收争议,构建区域内协调的征税环境,能有效提升区域资源的流动性,从而形成区域内经济贸易的良性循环。朱炎生^[10] 提出,随着经贸往来的各国之间税基侵蚀和利润转移的情形进一步加剧,建立税收协调机制、优化国际反避税规则能有效应对日益严峻的 BEPS 问题。曹明星^[11] 认为,随着国际形势的变化和数字经济时代的到来,优化税收协调机制、构建灵活自主的多边税收协调模式有利于在日益复杂的国际形势中管控税收冲突,维护区域经济稳定。何杨等^[12] 认为,数字经济时代,经济发展模式随着技术发展不断更迭,为国际税收征管带来了极大挑战,传统税收协调规则无法应对日趋复杂的税收征管形式,加强国际税收协调规则的制定刻不容缓。马海涛等^[13] 利用社会网络分析发现,以中国为代表的部分发展中国家在国际税收协调关系中的地位不断提升,认为中国应当充分利用数字经济发展对国际税收协调带来的变革需求,主动参与国际税收协调规则的制定。随着数字经济的兴起,如何结合经济发展需求提升税收协调效

率成为新的研究领域。Schreiber等^[14]提出,实证研究开始关注数字经济对现有税收体系的挑战,以及如何设计税收政策以确保公平和效率。

(三) 国际经验与区域税收协调

1. 北美自由贸易区

北美自由贸易区是基于《美墨加协定》的签署而建立。其成立开启了发达国家和发展中国家共同组建自由贸易区的先例。李西霞^[15]认为,《美墨加协定》因其灵活的规则和规范被认为是21世纪高标准自贸协定。但因“美墨加”三国税制差异明显而导致区域税收协调进程缓慢。邓子基等^[16]在对北美自由贸易区税收协调问题的研究中首次定义了“区域税收一体化”概念,即区域性一体化组织的各成员国为了更好地促进区域内经济的发展,逐步对本国的税收体制和税收政策进行调整与协调,最终使各国的税收体制趋于一致,最后执行相同或者相似的宏观税收政策。边明社等^[17]分析了北美自由贸易区的协调现状,即北美自由贸区的税收协调主要集中在关税协调上,对各国税收制度的协调主要以双边条约和国内税制改革为主,更深层次的非关税壁垒协调有限。在具体措施上,李旭红等^[18]指出在北美自由贸易区内,美国、加拿大和墨西哥3个成员国经济发展情况不同,因此成员国采取了不同步减免关税的措施以保持税收征管及经济发展的平衡,并通过大量的双边和多边协定消除关税壁垒、削减非关税壁垒并允许根据进度逐步扩大减免税范围。

2. 中国—东盟自由贸易区

目前国内学者对中国—东盟自贸区税收协调的研究始于中国和东盟国家的合作。孙军^[19]分析了中国和东盟各国税收竞争的现状,明确了对中国—东盟自贸区进行税收协调的必要性。常晓素等^[20]全面总结了东盟十国的税收制度,并与中国的税制进行比较,为进一步对中国—东盟自贸区税收协调进行研究奠定了基础。李旭红等^[18]从税收协调一般理论出发,梳理了税收协调在各个区域组织内部的发展,总结了税收协调发展的规律和趋势,分析了中国和东盟关税协调对直接投资的促进效应,初步提出了中国—东盟自贸区税收协调的方向。唐红祥等^[21]基于对中国—东盟自贸区直接税和间接税的比较,分析了制约各国进行税收协调的影响因素,并提出了中国与东盟未来在直接税和间接税协调上的建议。

(四) 文献评述

总体而言,国内外学者对国际税收协调的研究起步较早。随着高质量发展需求的凸显,近年来税收协调政策促进高质量发展逐渐成为热点领域,为加强RCEP成员国之间区域税收协调政策的研究提供了理论依据和实证支撑。早期国际税收协调研究主要针对由发达国家组成的区域组织,对发展中国家的研究较少,直到中国—东盟自由贸易区协议签署后,国内学者才对涉及发展中国家的国际税收协调现状进行了相应的研究,但因时间较短,研究成果相对有限。

不论是包含了发达国家和发展中国家的北美自由贸易区,还是成员国都是发展中国家的中国—东盟自贸区,两个自贸区都因成员国之间的经济发展水平相差较大和税制的显著差异导致区域内税收协调内容和形式较为单一,实行的区域税收协调主要是关税协调,成员国对直接税和间接税的协调主要依靠签订和实施双边税收协定来解决可能出现的税收争议问题,对于国内税制在税率或税收优惠政策等方面的协调并未进行深入研究。

此外,RCEP协定国中大多数为发展中国家,其制定国际税收协调政策的侧重点、预期目标与发达国家税收协调政策有较大差别,把发达国家之间税收协定的经验用于RCEP协定国之间税收协调政策的制定具有一定的局限性。目前除了RCEP文本中部分条款对成员国可能涉及到的税收关系进行了明确之外,现有的文献对进一步完善RCEP成员国之间税收协调的研究暂未取得相关成果。为此在这种新形势

下,基于国际税收协调的经验,应如何在 RCEP 中发达国家与发展中国家之间找到税收协调的平衡点,值得进一步探讨。

三、RCEP 国家税收环境和税收协调的现状

(一) RCEP 国家税收环境现状

1. 税制结构差异

RCEP 成员国大致可分为 3 种税制结构:一是实行以货物和劳务为主的税制结构,如越南、柬埔寨等国;二是采用以所得税为主体的税制结构,如澳大利亚、韩国、新西兰、新加坡等国;三是选择以商品税和所得税为主体,其他税种为补充的复合税制结构,如中国、老挝、菲律宾、马来西亚、泰国等国。此外,在税种设置数量上也有不同,印度尼西亚为 15 个;文莱最少,仅设置 3 个税种;日本税种设置多达 31 个。总体而言,RCEP 成员国中(除文莱、新加坡、日本、韩国外)大多数成员国构建了双主体的税制结构,但在税种的设置上存在较大差异。

2. 主要税种税率设置不一致

RCEP 各成员国在相同税种上的税率设置存在差异(见表 1)。在增值税方面,多数成员国实行消费型增值税,增值税的税率平均较低,其中缅甸增值税的税率最低仅为 5%,柬埔寨、越南、老挝、印度尼西亚、韩国税率均为 10%,相比之下,新西兰的税率最高为 15%,中国次之为 13%;在企业所得税方面,澳大利亚、菲律宾企业所得税最高为 30%,泰国、越南较低,均为 20%;中国、缅甸、印度尼西亚的企业所得税基本税率为 25%;就个人所得税而言,中国、澳大利亚、日本个人所得税实行的最高超额累进税率为 45%,其余国家的最高累进税率分布在 20%~42%不等,差异较大。

表 1 RCEP 成员国税率

国家	增值税	个人所得税	企业所得税
中国	13%	3%~45%	25%
印度尼西亚	10%	5%~30%	25%
马来西亚	10%(某些 5%)销售税	0%~30%	24%
菲律宾	12%	5%~32%	30%
泰国	7%(法定 10%)	5%~35%	20%
新加坡	7%	0%~22%	17%
越南	10%	5%~35%	20%
老挝	10%	0%~24%	24%
缅甸	5%	0%~25%	25%
柬埔寨	10%	0%~20%	20%
文莱	-	-	18.5%
日本	-	5%~45%	15%~23.2%(法人税)
韩国	10%	6%~42%	10%~25%(法人税)
澳大利亚	10%(商品及服务税)	0%~45%	30%
新西兰	15%	10.5%~33%	28%

3. 吸引外资的税收优惠政策不同

在吸引外商投资上,RCEP 国家大都选择免税期限与优惠税率的方式(见表 2)。RCEP 成员国设置的免税期限一般在 3~15 年,各国可根据本国实际情况作出适当的调整。比如泰国对进口机器免税,有

3~8 年的免税期;新加坡规定新技术产业能够使企业获得 5~15 年的免税期限。在实际运用中,成员国根据各国具体发展情况对外商投资实行包括免税期限和优惠税率在内的优惠政策,使其在投资中所适用的税率可能会比名义税率要低。如越南规定在税收优惠政策覆盖地区投资的企业主体,若实施生产规模扩张及产能提升计划,其新增营业收入可在剩余优惠期限内继续适用原有免税及减税待遇。此外,如果外国投资者将在越南投资所得到的资金继续用于投资,则该投资者可在企业所得税上按照各项目享有不同比例的退税优惠。

表 2 RCEP 成员国引入外资的税收优惠政策

国家	非居民企业适用税率	主要优惠政策
中国	20%	实际按 10% 的税率征收;国际金融组织向中国居民企业提供优惠贷款取得利息所得免征;亏损结转 5~10 年
日本	15%~23.2% (法人税)	亏损额可以向后结转 10 年;中小企业购买机器设备等的法人税税额特别扣除制度;新设了促进 5G 设备导入的法人税税额特别扣除和设备特别折旧制度
韩国	20%	外国公司结转亏损的扣除上限为营业年度收入的 80%,可结转 10 年;提供现金支持、选址支持等投资鼓励政策
澳大利亚	30%	外国企业拥有或租赁的计算机和相关设备可免除商品及服务税,免税期为 2 年;符合鼓励政策的研发活动如果年营业额低于 2 000 万澳元,可取得 45% 的返现退税
新西兰	28%	研发费用税收抵免率为 15%,研发支出费用的最低标准为 5 万新西兰元
泰国	20%	3~8 年免税期,进口机器免税,最高可获得“8 免 5 减半”的企业所得税优惠
新加坡	17%	新技术产业有 5~10 年的免税期,研究开发的支出允许双倍扣除,先锋企业符合规定的利润可享受至多 15 年的免征企业所得税的待遇
印尼	25%	对中、微型企业减免 50% 所得税的优惠,5~10 年免税期待遇;不超过 10 年的亏损结转
越南	20%	“四免九减半”“四免五减半”“两免四减半”及定额减税;亏损结转 5 年
缅甸	25%	3~7 年免税期,企业亏损发生之年后连续 3 年内结转弥补亏损
老挝	24%	3~10 年利润税免除;在资本市场登记的上市公司,自登记之日起四年内可享受利润税适用税率降低 5% 的税收优惠政策;亏损结转 3 年
柬埔寨	20%	最长 6 年免税期,利润用于再投资,免征所得税;特定中小型企业免征 3~5 年所得税
马来西亚	10%~15% 预提税	5~10 年免税期,投资税收抵免,亏损可以往以后年度无期限结转
文莱	18.5%	新成立的公司,首个 10 万文莱元的应纳税收入免税,投资税收抵免,8~11 年免税期
菲律宾	30%	免征所得税;允许从征税收入中减去人工费用;减免用于制造、加工或生产出口商品的原材料的税负;进口设备相关材料和零部件减免关税;自投资署注册起的 4~6 年内免征地方营业税

4. 税收管辖权交叉重叠

税收管辖权属于国家主权,各国有权利对一定范围内的经济活动对象拥有税收管辖权,有权决定用何种方式对跨国纳税人进行课税,因此 RCEP 成员国选择的税收管辖权也可能会不同。目前 RCEP 中,中国、日本、韩国等大多数成员国同时采用居民管辖权和地域管辖权,即采用属人和属地相结合的税收管辖权原则;仅菲律宾同时实行地域管辖权和公民管辖权;文莱和马来西亚则实行单一的地域税收管辖权(见图 1)。

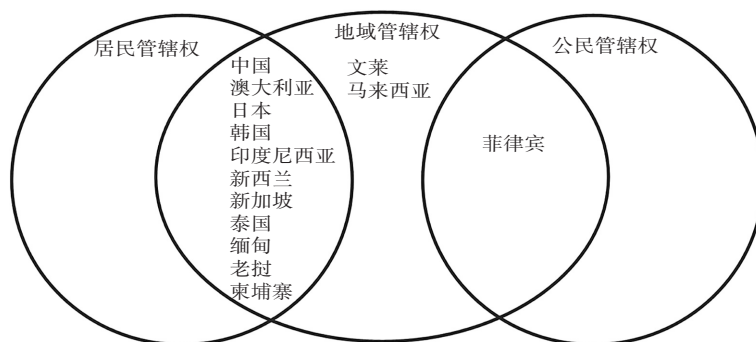


图1 RCEP 成员国税收管辖权实行情况

(二) RCEP 国家间税收协定签订的现状

1. 整体的税收协定签订情况

(1) RCEP 税收协定

RCEP 协定文件第十七章“一般条款和例外”中的第十四条“税收措施”的内容(见表3)对于成员国之间的税收冲突和协调做出了相关规定,即税收措施的实施一般不受 RCEP 具体条例的约束,其遵循了自贸协定中税收条款方面的缔约实践。另外,在一般例外的规则中,指出了税收措施受 RCEP 特定条款约束的限定范围,即本文件所规定的除了关税以外的其他税种所涉及的税收协定不能与成员国以前所签署的税收协定产生冲突,若成员国之间产生税收冲突应遵循成员国原来签署的税收协定或者贸易协定来进行协调。这充分考虑了税收措施的适用特点,肯定了税收协定的优先性。

表3 RCEP 协定部分内容

第十七章“一般条款和例外”第十四条“税收措施”	一、税收协定是指为避免双重征税的协定,或者其他国际税收协定或安排;以及税收和税收措施不包括任何进口税或关税 二、除非本条另有规定,本协定的任何规定不得适用于税收措施 三、本协定应当仅就下列情况,对税收措施授予权利或者施加义务:(一)在《WTO 协定》对此类税收措施授予权利或者施加义务的范围; (二)在第十章第九条(转移)对此类税收措施授予权利或者施加义务的范围 四、本协定的任何规定不得影响任何缔约方在任何税收协定项下的权利和义务。如本协定与任何此类税收协定之间在与税收措施相关的方面存在不一致,以后者为准 五、本协定的任何规定不得迫使一缔约方,将其受约束的现行或未来的税收协定中产生的任何待遇优惠或者特权给予任何其他缔约方
第十章“投资”第九条“转移条款约束”	一、每一缔约方应当允许所有与涵盖投资有关的转移自由且无延迟地进出其境内,即转移条款的核心要求是每一缔约方应当允许所有与涵盖投资有关的款项(如资本、利润、股息、特许权、使用费等)转移自由且无延迟地进出其境内。同时,转移条款明确以公正、非歧视和善意为原则,旨在确保公平或有效征收或收取税款的税收措施(包括根据居住地或公司所在地对入进行区分的任何税收措施)可以例外

(2) WTO 规则

鉴于 RCEP 15 个成员国都加入了 WTO,在此情况下,WTO 规则是对 RCEP 成员国在解决冲突问题上统一适用的原则性规定。WTO 作为目前最规范的世界多边贸易规则体系,它延续了关贸总协定的两类非歧视待遇原则,即“最惠国待遇”原则和“国民待遇”原则。最惠国待遇原则是指一成员国给任一缔

约国在贸易上实行的优惠待遇,应当无条件地给予其他各缔约国;国民待遇原则作为最惠国待遇原则的补充是指对外国的货物、服务以及知识产权应给予同本国一样平等对待。其中关税比较适合最惠国待遇原则,其他的税收规定比较适用于国民待遇原则。同时,WTO 中涉及的其他税收规则的适用可由成员国之间自行商定。WTO 适应各国经济的发展方式,促使发展中国家在国际贸易中获得与本国经济发展水平相适应的经济利益,在这种情况下双方自行协定的税收条款要优先于 WTO 规则的适用。总体而言,RCEP 税收条款遵循了 WTO 规则,明确了税收协定的优先适用性,并且在转移条款等限定的权利和义务中给各成员国在制定税收政策和进行税收征管方面留有协调空间。

2. 局部税收协定

(1) 不同国家确认双边或多边税收协定范本的国际惯例:OECD 范本和 UN 范本

随着国际贸易一体化的推进及区域经济协定的达成,国家间签订税收贸易协定的需求逐渐提升。经多年发展,国际上形成了选择适用《经合组织范本》(OECD)和《联合国范本》(UN)之一作为税收协定文本规则的国际惯例。两种范本在内容、适用范围等方面存在较大差异(见表 4)。

表 4 OECD 范本和 UN 范本内容、范围比较表

区别	分类	OECD 范本	UN 范本
内容	1. 在避免所得税和财产税双重征税方面	明确规定	采取灵活的态度 主张常设机构与总机构或其他办事处之间所发生的利息、特许权使用费、劳务费等支出,在计算常设机构的营业利润时不予作为费用列支或扣除,也不计为收入
	2. 在常设机构经营利润征税方面	未明确规定	
	3. 在股息征税问题上	受益人为企业(非合伙企业)并直接持有股息支付公司 25%及以上资本,股息来源国使用税率不超过 5%	股息受益人控股比例为 10%或以上,并且对股息来源国的两种限定税率没有做出具体规定
	4. 在特许权使用费征税权上	实行居住国独占征税权原则	采取税收分享原则
范围	1. 税收管辖权	侧重居民税收管辖权	侧重来源地税收管辖权
	2. 适用主体	发达国家	发达国家、发展中国家
	3. RCEP 成员国选择	日本、韩国、澳大利亚、新西兰	中国、泰国、越南等剩余 11 国

虽然这两个国际性避免双重税收协定的范本并不是税收协定或税收制度,但由于选择两个范本之一作为国际税收协定的基础是经国际长期实践形成的具有法律效力的国际惯例,因此国与国之间的双边或多边税收协定均无法脱离在该两种模式中的选择适用。不同国家选择范本的出发点不同,导致选择适用的范本具有较大差异。因此在没有特殊约定的情况下,不同国家在 OECD 与 UN 范本的范围内税务处理方式不同。其中 RCEP 成员国中的日本、澳大利亚、韩国、新西兰以 OECD 范本为主,其余成员国选择适用 UN 范本。这就导致在区域税收协调机制尚未健全的制度环境下,RCEP 各成员国基于不同的税收协定范本,在税收管辖权分配规则和税基确定标准等核心条款上产生制度性分歧。这种范本选择偏好差异反映了资本输出国与输入国在税收权益分配上的结构性矛盾,已成为区域税收治理体系整合的关键性障碍。

(2) 东盟“10+1”自由贸易协定

RCEP 建立后,世界将形成“三足鼎立”的经济格局,即以欧盟为基础的欧洲经济圈,以“美墨加”自贸协定为基础的北美经济圈和以 RCEP 为基础的东亚经济圈。在 RCEP 签署之前,东盟与中、日、韩、澳大利亚和新西兰五国签订的“东盟 10+1”自由贸易协定构建了贸易合作基础,但各国制度存在差异,仍然存在关税与非关税壁垒的情况。另外,RCEP 成员国中的非东盟国家除了日本与韩国、中国与新西兰之间没有签订双边自贸协定以外,相互之间都签有双边贸易协定,而 RCEP 的签署促使 5 个“10+1”自由贸易协定,发展成一个“10+5”协定,可间接促进中、日、韩自贸协定签署。虽然都是自贸协定,但 RCEP 整体上与其成员国之间原有签订的自贸协定相比必然会存在着开放程度和覆盖范围等方面的差异,RCEP 并不是把成员国原有的自贸协定内容进行简单整合,也不是让原来没有签订自贸协定的成员国将 RCEP 作为补充协定,而是让 RCEP 成员国在同一个平台上遵循同样的贸易规则展开更加紧密的经贸合作,将投资贸易自由便利化与经济一体化相结合^[22]。

(3) RCEP 成员国之间签订的其他双边或多边税收协定

截止目前,RCEP 成员国中,只有中国和新加坡与所有成员国之间签订了税收协定;其余国家只与部分成员国签订了税收协定,其中柬埔寨、新西兰、泰国等未签订国家分别达 8 个、4 个、4 个,这将为 RCEP 成员国之间进行利润转移、跨境逃税及避税留下潜在的税收风险。RCEP 部分成员国税收协定签订情况(见表 5)。

表 5 RCEP 部分成员国税收协定签订情况

国家	是否覆盖 RCEP 国家	未签订税收协定的国家
中国	是	—
日本	否	缅甸
澳大利亚	否	缅甸
新西兰	否	柬埔寨、老挝、缅甸、菲律宾
新加坡	是	—
泰国	否	缅甸、文莱、韩国、日本
马来西亚	否	缅甸、柬埔寨
印度尼西亚	否	缅甸
菲律宾	否	缅甸
柬埔寨	否	缅甸、日本、韩国、马来西亚、新西兰、澳大利亚、老挝、菲律宾

四、RCEP 国家潜在的税收协调风险

(一) 税率竞争引发的税基侵蚀风险

RCEP 成员国之间的税率差异显著影响跨国投资决策,形成税收负担的区位选择困境。如新加坡(17%)与缅甸(25%)的企业所得税法定税率差导致两国跨境资本流动规模相差 3.2 倍^[23]。这种非对称税收竞争引发了三种治理难题:一是会引发税源争夺效应。各国通过降低资本税率吸引外资,形成“逐底竞争”。二是会导致数字服务、知识产权服务、金融服务等流动性税基跨境转移加剧。三是导致税收政策与市场资源配置偏离度指数升高,违背税收中性原则。

(二) 税收优惠政策的治理失灵

税收优惠作为一种引入投资和缩小地区差异的方式成为各国的税收竞争手段,然而囿于 RCEP 成员国发展梯度差异,各国陷入非合作税收均衡以对冲资本流动偏好。这种政策导向引发了三种治理矛盾:一是引发市场扭曲效应。长期对外实施优惠政策使外资企业实际税率显著低于本土企业,导致本土企业竞争力下降。二是制造了政策套利空间,跨境企业得以通过转移定价的形式实现利润转移。三是阻碍了区域协同发展。税收优惠政策的差异产生国别间的“虹吸效应”,导致区域间成员国资本分布不均,难以协同发展。税收优惠政策对公平竞争秩序会产生消极影响,即各国对外实行的优惠政策在短期内对吸引外资起着重要作用,有助于推进国家经济的发展,但长期实行这一政策可能会对国内的投资者和企业造成歧视,削弱他们的竞争力,同时使得外商投资企业利用税收优惠政策进行利润转移和逃避税收,让原本应该统一的市场实际上形成税收洼地,容易产生恶性税收竞争,阻碍资源的配置效率,区域间税收问题将变得复杂。

(三) 税收管辖权不同引起国际重复征税及避税

除企业所得税税率之外,税收管辖权对于企业税负也有重要影响。在国际经济开放的条件下,一国企业所得税的课征不仅要面对本国企业的国外所得,还要面对外国企业在本国的所得,如果成员国只实行单一的税收管辖权,必然将造成一部分税收收入流失。一方面,在跨国贸易中,每个国家都享有独立平等的税收管辖权,各国都在最大程度上维护本国的税收权益,可能因对同一纳税人或同一课税对象的税收管辖权重叠引发重复征税现象,从而加大纳税人的纳税负担,阻碍国际人才交流和国际贸易发展。另一方面,一国可以通过实行单一的地域管辖权吸引外商直接投资,如文莱、马来西亚,但这也使外商投资企业到该国成立公司进行跨国经营却无需在该国缴纳企业所得税,导致这些国家实际上形成了国际避税地。又由于跨国税收征管难度大,调查成本高,使得成员国的潜在税收损失不可估量。

(四) 税收协定的执行效能缺陷

各国实行税收政策的差异和税收管辖权的重叠是引起税收冲突的原因,而税收协定的签订和实施有助于解决因税收管辖权制度冲突引起的重复征税和避税问题。RCEP 成员国中,虽然多数成员国彼此之间已经相互签订了税收协定,但是目前仍存在部分国家未与其他成员国之间签订双边税收协定的情况。因此在面对 RCEP 所规定的除了关税以外的其他税种所涉及的税收协定应遵循成员国原来签署的税收协定或者贸易协定进行协调时,成员国之间未相互签订税收协定的国家在其他税种方面产生冲突时,就没有可适用的税收协定来约定税收征管和解决冲突的方式。各国虽然签订的双边税收协定在不断增加,但大多数发展中国家签订的双边税收协定依旧面临着税收协定数量不足,协定谈判生效的时间以及给予成员国的优惠待遇各不相同,协定条款陈旧不合时宜等问题。这种带有差异的税收协定势必会扰乱区域间贸易秩序,使得国际避税形式复杂多变,这些问题难免会给 RCEP 国家间税收协调工作带来阻碍。

五、推动经济高质量发展的 RCEP 区域税收协调制度建议

(一) 推进企业所得税税收制度协调一致

1. 税率协调

现阶段充分考虑 RCEP 成员国不同的税制体系,区域税收协调需要尽量抓住相互之间的共同点使之达成一致,RCEP 成员国应根据区域融合发展的趋势,在参照 OECD 范本和 UN 范本规则基础上通过谈判

对企业所得税税率进行有效的协调。一方面,各国应合理适当地降低税率,并缩小居民企业 and 非居民企业所得税的税率差距,实现税基、税率的统一。同时,各成员国可以签订适用源泉扣缴的最低税率,平衡 RCEP 成员国之间的税收负担。另一方面,确定适合区域内投资、贸易往来的最优所得税税率,以达到成员国之间的税收利益最优分配的同时,实现因课征企业所得税而带来的效率损失最小化。

2. 税收优惠政策协调

借鉴国际上企业所得税税收协调过程和原则,根据统一税制、公平税负和公平竞争的原则在区域内分阶段、有步骤地确定通用的税收优惠政策,对成员国已经实行的税收优惠政策按规定期限执行,没有规定期限又需要进一步调整的由各国协商,以最大程度在维护成员国利益的原则上设立税收优惠政策实施过渡期,在此期间继续执行,并且明确界定税收优惠政策的适用对象和范围。同时在对税收优惠政策进行协调时,应该让每个成员国都有机会对本国的税制体系进行调整,使其与所要达到的目标一致。

(二) 推行区域内一体化税法

美墨加一体化税法在北美自由贸易区税收一体化进程中发挥着独特的作用,美国、墨西哥和加拿大三国通过积极调整和协调,税收制度最终趋于一致,这是实现税收一体化目标的重要税收协调手段,在一定程度上反映了美墨加税收协调的成果。因此,在企业所得税协调方面,可以借鉴美墨加税收一体化经验,构建 RCEP 区域一体化税法,加大沟通协调力度,明确所得税的协调原则和法律框架,成为各国承认且遵守的法律,从而促使成员国建立趋同的税收政策。另外,RCEP 区域性经济组织与北美自由贸易区并不等同。因此,在对 RCEP 进行区域税收立法协调时应依据区域内部的发展情况做出适当调整。

(三) 建立成员国之间税收协调制度专项机制

各成员国积极参与制定消除地区差异的共同区域政策。一是在成员国之间建立税务协调沟通专线,主要职能是积极加强与 RCEP 各国之间的联系,促进税收协调工作的开展,进而消除区域内经济活动的阻碍,实现各国之间优势互补。二是建立 RCEP 15 国税务部门的部长联系会议,对各国之间没有通过协定方式相互约定的事项和税收争议性的问题进行协商讨论,协调一致后制定并发布相关政策,最终在成员国之间推广实施。

(四) 成员国共同签订区域内避免双重征税的协定

税收协定可实现对跨国征税对象的公平征税和促进国际经济活动有序发展。面对 RCEP 成员国在税收管辖权选择上形成的交叉重叠而导致的国际重复征税或者实行单一税收管辖权而可能形成税收洼地等问题,成员国之间可通过共同签订一个专属于 RCEP 区域性避免双重征税的税收协定,借鉴《多边税收征管互助公约》文本内容,在保证本国税收环境透明度的情况下对成员国原有的税收协定进行整合并及时更新,在进行区域内税收协定签订时应着重考虑税收负担水平比较重和税收制度不完善的成员国的利益,加强成员国之间的税收信息交换和促进税收协定中相关税收条款的完善,以便更有效地发挥税收协定的协调作用,防止跨境逃税和避税行为。

六、结语

在经济全球化纵深发展和区域经济一体化加速推进的背景下,国际税收协调已成为国际经济合作的重要议题。作为目前世界上最大的自由贸易区,RCEP 的正式生效与运行标志着亚太区域经济合作迈入

新阶段。然而,伴随区域经济合作的加强和扩大,各国在国际税收协调上的相关机制尚未完善,税务机关也缺乏处理复杂国际税收协调问题的实践经验,这使得 RCEP 成员国之间的国际税收协调工作任重道远。本研究通过系统分析 RCEP 国家税收协调现状,深入剖析了当前存在的突出问题:一是税率差异显著,税基侵蚀问题突出;二是滥用税收优惠政策,加速税收洼地形成;三是税收管辖权冲突,双重征税问题亟待解决;四是税收协定标准缺失,争议解决机制效率有待提升。针对这些问题,本文提出了具有针对性的政策建议:首先,应推进企业所得税税收制度的协调一致,逐步统一税基计算规则;其次,推行区域一体化税法;再次,建立成员国之间税收协调制度专项机制;最后,推动成员国签订避免重复征税协定。面对日益复杂的国际贸易环境,国际税收协调正从竞争走向合作,这一转变既是经济全球化的必然要求,也是各国税收制度演进的必经之路。在这一进程中,如何在维护国家税收主权与促进区域经济一体化之间找到平衡点,如何在保护本国税收利益与推动国际税收合作之间达成共识,成为国际税收协调的关键所在。RCEP 成员国应当把握构建新型国际税收体系的重大机遇,通过深化税收合作,推动区域经济一体化向更高水平发展,为构建更加公平、合理的国际税收秩序贡献力量。这不仅有利于促进区域经济繁荣,也将为全球税收治理提供有益借鉴。未来,随着 RCEP 合作的深入推进,国际税收协调必将迎来新的发展机遇,为区域经济一体化注入新的动力。

参考文献:

- [1] RICARDO D. On the principles of political economy and taxation[M]. Kessinger Publishing, 1817.
- [2] SMITH A. An inquiry into the nature and causes of the wealth of nations[M]. Liberty Fund, Inc., 1776.
- [3] VINER J. The customs union issue. New York: Carnegie endowment for international peace[M]. Oxford University Press, 1950.
- [4] COOPER R. The economics of interdependence: Economic policy in the Atlantic community[M]. NY: McGraw-Hill, 1968.
- [5] 胡怡建,熊惠君,严才明.论区域经济一体化高质量发展的税收定位[J].税务研究,2021(3):5-10.
- [6] OATES W E. Fiscal federalism[M]. New York: Harcourt Brace Joranson, 1972.
- [7] 刘卫. RCEP 税收协调问题研究:新框架·新视角·新路径[J]. 商业会计, 2022(23):4-8.
- [8] 郭滨辉,成慕杰. 国际税收协调经验对粤港澳大湾区的启示[J]. 财税论坛, 2018(11):15-20.
- [9] 崔晓静,孙奕. 借鉴区域税收协调经验进一步完善“一带一路”税收征管合作机制[J]. 国际税收, 2023(10):17-26.
- [10] 朱炎生. BEPS 项目十年回顾:国际税收协调机制的多边化转型[J]. 国际税收, 2023(12):13-20.
- [11] 曹明星. 数字经济国际税收改革:理论探源、方案评析与中国抉择[J]. 财贸经济, 2022(1):44-58.
- [12] 何杨,孟晓雨,赵珊. 2022 年国际税收研究综述[J]. 税务研究, 2023(3):74-81.
- [13] 马海涛,姚东旻,孟晓雨,等. 国际税收治理体系的演进:基于全球税收协定网络的形成[J]. 世界经济, 2023(5):3-28.
- [14] SCHREIBER L, GOOLSBEE A. 2018, The corporate tax Incidence literature: A reader's guide[J]. NBER Working Paper Series, No. 25274.
- [15] 李西霞.《美墨加协定》汽车原产地规则劳动价值含量:基本内涵、深层要义及现实启示[J]. 国际法研究, 2023(4):71-83.
- [16] 邓子基,邓力平. 北美自由贸易区与税收一体化[J]. 世界经济, 1994(6):41-47.
- [17] 边明社,赵仁平. 中国与东盟各国税收制度比较[J]. 南亚东南亚研究, 2010(3):57-62, 93.
- [18] 李旭红,何瑞. “一带一路”倡议背景下关税减免制度的国际协调研究[J]. 国际税收, 2019(12):28-33.
- [19] 孙军. RCEP 中的中国角色与新发展格局构建[J]. 学术论坛, 2023(2):61-72.
- [20] 常晓素,李芳,赵礼刚. 新发展格局下中国—东盟税收协调问题研究[J]. 税务研究, 2021(4):116-120.

- [21] 唐红祥,许露元. 推动中国—东盟跨境产业链合作的财税政策研究[J]. 税务研究,2023(6):118-123.
- [22] 郑艺,秦超,文霞,等. 中国与东盟农产品贸易结构特征及贸易潜力研究[J]. 财经理论研究,2024(4):73-86.
- [23] 黄森,毕婧,芮小明. RCEP 国家跨境数据流动限制指数测算及比较研究[J]. 长春金融高等专科学校学报,2022(5):75-81.

Research on Regional Tax Coordination among RCEP Member Countries in the Context of High-quality Development

MO Zixiao¹, YE Qian²

(1. School of Accounting, Chongqing Finance and Economics College, Chongqing 401320, China;

2. School of Management, Chongqing College of International Business and Economics, Chongqing 401520, China)

Abstract: This paper examines the regional tax coordination issues faced by member countries of the Regional Comprehensive Economic Partnership (RCEP) in the context of high-quality development from the perspective of tax policy coordination, using comparative analysis and case study methods. The article systematically reviews the background, objectives, and potential impacts of the RCEP agreement on member countries' tax policies. It also conducts a horizontal comparison of the tax systems of the 15 member countries to identify potential risks arising from tax system differences, such as base erosion, tax competition, and conflicts of tax jurisdictions. The study reveals numerous challenges in current RCEP tax coordination practices, including the inequity of tax preferential policies, the lack of tax information sharing mechanisms, and insufficient tax administration cooperation. It also proposes suggestions on how to optimize tax coordination policies among RCEP member countries. Member countries of the RCEP need to conduct deeper-level coordination in tax policies, reach a broader consensus, and build a more effective framework for tax cooperation in order to reduce tax conflicts, optimize the regional tax environment, and promote balanced and sustainable economic development. This study not only provides theoretical support for regional tax coordination under the RCEP but also offers decision-making references for policymakers in practice. It emphasizes the core role of tax policy in promoting regional economic integration and high-quality development and highlights the importance of strengthening international tax cooperation and building a fair and reasonable international tax order. The study holds significant academic and practical value.

Keywords: high-quality development; RCEP; tax system; tax coordination

(责任编辑:李栋桦)