

全球治理背景下国际税收秩序的挑战与变革

张泽平^{*}

内容提要 国际税收秩序是全球治理的重要组成部分。当前的国际税收秩序正面临全球化和数字化经营模式所带来的技术挑战以及国际政治经济格局演变所带来的规则主导权挑战。G20 和 OECD 主导的“税基侵蚀和利润转移行动”标志着传统的国际税收秩序迎来了自其形成近百年以来的首次重大变革,此次变革从应对数字经济挑战、加强各国所得税制协调、修订传统税收规则、提高税收信息透明度和完善税收争端解决机制等五个方面重塑国际税收秩序。我国须客观评估此轮国际税改带来的挑战和机遇,立足于我国当前兼具居住地国和来源地国双重身份这一税收地位,从国内法和税收协定两个层面完善我国的国际税收管理体系,同时积极参与和充分利用现有的双边和多边税务合作平台,发挥金砖国家税务合作机制和中国国际税收政策研究中心在国际税收秩序形成过程中的协调作用,推动建立公正合理的国际税收新秩序。

关键词 全球治理 数字经济 国际税收秩序 税基侵蚀与利润转移

G20 杭州峰会公报中提出,“将支持国际税收合作以建立一个全球公平和现代化的国际税收体系,中国将为此作出贡献,成立一个旨在开展国际税收政策设计和研究的国际税收政策研究中心。”^①无独有偶,杭州峰会前夕,欧盟委员会在 2016 年 8 月 31 日作出裁定,认定爱尔兰以税收形式对苹果公司的补贴违反了欧盟国家援助制度,要求爱尔兰收回给予苹果公司的补贴,金额高达 130 亿欧元,而美国财政部则在此前一周 8 月 24 日以白皮书的形式指出,欧盟近年来对苹果、星巴克、谷歌、亚马逊等美国公司的税务调查不符合国际准则,破坏了国际税收秩序。^②在这一系列焦点现象的背后,是近年来国际法学界和国际关系学界对国际税收秩序的空前关注和热烈讨论。形成于 20 世纪二三十年代的传统国际税收秩序在全球化和数字化的冲击下已不能适应当代跨国企业的新型经营模式,跨国企业利用其全球经营网络和数字化技术进行激进式税收筹划,使世

^{*} 华东政法大学副教授,法学博士。本文系 2015 年国家社科基金项目“数字经济时代国际税收管辖权划分规则之重构研究”(项目批准号:15BFX197)的阶段性研究成果。

^① 参见《二十国集团领导人杭州峰会公报》第 19 段。

^② U. S Department of the Treasury White Paper, the European Commission's Recent State Aid Investigations of Transfer Pricing Rulings, August 24, 2016.

界各国都遭受巨大的税收损失,加剧了金融危机之后有关国家所面临的财政危机。与此同时,传统国际税收秩序下的国际税收利益分配格局也早已不能适应 20 世纪后半期以来的国际政治和经济格局。在这一背景下,传统国际税收秩序迎来了自其形成近百年以来的首次重大变革,此次变革立足于重新构建国际税收规则以规制日益泛滥的跨国避税行为、重新分配国际税收利益以体现晚近国际政治经济格局的发展。

由于税收问题特有的复杂性和敏感性,规则的重新构建和利益的重新分配不可避免地面临着技术层面、法律层面和政治层面等多方位的难题,对这些问题的解决与应对不仅关系到跨国纳税人及有关国家的切身利益,而且也关系到国际税收秩序的整体走向。本文拟从全球治理的角度,结合上述问题对当前国际税收秩序所面临的多维挑战、新秩序的规则体系及发展态势进行分析,并在此基础上对我国参与国际税收秩序变革的具体路径加以探讨。

一、国际税收秩序是全球治理的重要组成部分

传统的国际税收秩序处理两个层面的关系,即一国政府与跨国纳税人之间的税收征纳关系,以及不同国家之间在对跨国所得征税过程中形成的税收分配关系。^③这两个层面紧密关联,密不可分,尽管从理论上讲,各国都可以基于国家主权而自主决定本国的税收政策,但在跨国经济活动中,一国国内的税收政策可能因为其溢出效应而与他国的国内税收政策相冲突,因此,任何一国在制定本国税收政策时都不可能完全不顾他国的税收利益而行事,不同国家之间通过这种磨合和协调形成了以税收利益分配为核心的国际税收秩序。

诚如时任中国财政部长楼继伟在 2016 年第三次 G20 财长和央行行长会议上所指出,税收秩序是全球治理体系不可或缺的重要组成部分。^④之所以将其置于如此高度,是因为当前的国际税收秩序正从以下多个方面影响着国际经济和政治格局:

首先,国际税收秩序通过协调税收利益分配从而直接影响各国的根本经济利益。如前所述,国家与国家之间的税收分配关系,即跨国经济活动中的税基划分关系,是国际税收秩序处理的两个基本问题之一。所谓税基划分是指跨国企业集团的税前利润总额作为税基在相关国家之间的分配,税基份额大的国家可以征收更多的税,而税基份额小的国家只能征收较少的税或者根本征不到税,目前的国际税基分配格局主要是通过国家之间的税收协定来确立的,税收协定直接关系到国家间的税基利益分配格局,在经济全球化的背景下,跨国经济活动所带来的收入国际化已经成为一种常态,这种税基分配对各国经济利益的影响因而也越来越显著。

^③ 廖益新主编:《国际税法》,高等教育出版社 2008 年版,第 7 页。

^④ 王波、朱虹:《G20 成都会议启幕 各国财长和央行行长关注税收》,载人民网:<http://sc.people.com.cn/n2/2016/0723/c345509-28717438.html>,最后访问时间:2016 年 9 月 19 日。

其次,公平的国际税收环境关系到全球经济的平衡可持续发展。低税率和其他税收优惠措施曾被许多国家或地区用作吸引国际资本的手段,然而,此类优惠措施在促成本国竞争优势的同时也必然使得他国处于相对劣势,他国为了弥补这一劣势,不得不提供类似甚至更大的税收优惠,从而形成“有害税收竞争”。有害税收竞争不仅造成全球范围内政府财政收入的减少,影响政府的公共支出能力和发展潜力,而且还对国际经济活动产生扭曲效应,不利于全球经济的平衡和可持续发展。为了抑制有害税收竞争,OECD 作为当前最重要的国际税务合作平台,早在 1998 年就发布了题为《有害税收竞争:一个正在出现的全球性问题》的报告,要求对有害税收竞争加以规范和监督,随后又分别于 2000 年、2001 年、2004 年和 2006 年发布了关于规制有害税收竞争的工作进度报告,对成员国和非成员国在协调税收政策、防范有害税收竞争方面的工作进行总结。^⑤有害税收竞争行为是国际税收秩序失常的表现,只有通过建立公正合理的国际税收秩序,才能消除有害税收竞争,维护公平的税收环境和国际财政秩序,保障全球经济的平衡和可持续发展。

税收秩序对全球经济平衡持续发展的影响不仅通过外部环境来体现,帮助发展中国家进行税收能力建设、促进全球经济平衡发展近年来也已成为国际税收秩序的有机组成部分。由于发展中国家的税收征管能力总体上比较落后,无法有效应对跨国企业日益复杂、日益隐蔽的避税手段,导致这些国家在跨国避税浪潮中比发达国家遭受更大的税收损失,从而进一步恶化了其财政状况,使其发展能力进一步受限。为了帮助发展中国家提升税收能力,OECD 专门成立了税收与发展工作组(Task Force on Tax and Development),帮助发展中国家增加税收收入以建设有效政府,保障全球经济的平衡发展。2012 年,OECD 又与联合国开发计划署合作发起了“无国界税收稽查员行动”(Tax Inspectors Without Borders),通过向发展中国家派遣税务专家提供实时的技术援助,以帮助其提高税收征管能力。在 OECD 与联合国、国际货币基金组织和世界银行联合组建的税务合作平台中,也把向发展中国家提供税收技术援助作为优先目标之一。^⑥这些都表明,税收秩序对全球经济平衡和可持续发展的影响已不再仅仅是营造公平的竞争环境,促进发展也已成为国际税收秩序的重要组成部分,公平的国际税收秩序将在更深更广的层面上影响全球经济的平衡可持续发展。

再次,国际税收与洗钱、恐怖主义、金融犯罪等非传统安全问题相互交织,成为影响国际安全秩序的重要因素。这些非传统安全问题具有一个共同的核心环节——隐匿和不透明的非法资金流动,这种资金流动最理想的运行环境就是避税地,因为避税地不仅

^⑤ 经合组织 1998 年、2000 年、2001 年、2004 年和 2006 年关于有害税收竞争的报告分别为 Harmful Tax Competition: an Emerging Global Issue; 2000 Progress Report: Towards Global Tax Cooperation; Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices; The OECD's Project on Harmful Tax Practice; The 2001 Progress Report; The OECD's Project on Harmful Tax Practice; The 2004 Progress Report; The OECD's Project on Harmful Tax Practice; 2006 Update on Progress in Member Countries.

^⑥ 参见经合组织网站: <http://www.oecd.org/tax/tax-global/tax-and-development.htm>, 最后访问时间:2016 年 12 月 27 日。

具有宽松的税收环境,而且通常都有严格的金融信息保密制度,防止泄露账户所有人的身份信息。洗钱、恐怖主义等犯罪行为在利用避税地的隐蔽性进行非法资金运作的同时也逃避了有关国家的税收监管,导致税收问题与非传统安全问题相互交织,即洗钱、恐怖主义、金融犯罪中可能存在逃避税,而逃避税案件中也可能存在洗钱、恐怖主义或金融犯罪等情形。正是由于这种交织关系,OECD 成立了税收犯罪与其他犯罪工作组(Task Force on Tax Crimes and Other Crimes),还先后发布了《加强打击税收犯罪与其他金融犯罪各机关间的合作》、《加强反洗钱管理部门与税务机关的合作》等报告,试图通过加强税务部门与其他部门的合作来应对这些非传统安全问题。当前,国际税收领域正在进行以金融信息自动交换为载体的税收透明度建设,这不仅有利于打击逃避税,而且对于打击洗钱、恐怖主义和金融犯罪等罪行也无疑是一剂良方。

由此可见,全球化背景下的税收问题已不再只是一国内部的经济政策问题,而是关乎国际经济和政治格局的综合性问题,国际税收秩序也因此成为全球治理的重要组成部分。

二、传统国际税收秩序面临的挑战

自从 20 世纪末期以来,传统国际税收秩序开始受到以下两个方面的挑战:一是全球化和数字化的背景下,企业经营模式、组织形式和产品形态的变化给传统国际税收规则带来操作层面的规则有效性挑战,二是晚近国际政治经济格局变化给传统国际税收秩序中的规则主导权带来的挑战。这两个方面的挑战是当前国际税收秩序变革的宏观背景和直接动因。

(一) 全球化和数字化经营形态对传统规则有效性的挑战

传统的国际税收秩序在进行税基协调时,是将所得区分为不同类型,按照每一种类型的所得与有关国家之间的关联程度,在所得来源地国与纳税人居住地国之间划分税收管辖权,从而形成来源地税收管辖权和居住地税收管辖权。在全球化和数字化背景下,传统税收管辖权规则的有效性受到挑战:

首先,数字经济的无形性和可移动性使得确定税收管辖权的连接因素消失或模糊,给传统的居民税收管辖权和来源地税收管辖权的认定标准带来挑战。居民税收管辖权是指一国根据纳税人在本国境内存在着税收居所这样的连结因素而行使的征税权,它是属人管辖原则在国际税法上的体现,其确立是以纳税人与征税国之间存在着某种属人性质的连接因素为前提。^⑦就自然人而言,判断属人连结因素通常采用的标准主要有住所标准、居所标准和居住时间标准,即如果自然人在一国境内拥有住所或居所,或者虽然没有住所或居所,但在该国境内停留时间达到一定天数,则该自然人即被视为该国的税收居民,由该国对其主张居民税收管辖权。在数字经济之前,由于经营活动通常都

^⑦ 前引③,廖益新主编书,第 29 页。

要借助物理空间等有形存在来实施,以此类标准来判断关联程度是合理的,但在数字经济背景下,现代通讯技术提供的便利可以使得电子方式的存在达到与实际居住或停留在某个征税国境内同样的效果,传统经营模式下的空间场所等不再存在,此时如果仍然按照传统的实际居住或停留事实作为界定个人居民身份的标准就不再合理。同样的问题也发生在法人居民身份的判定问题上,确定法人居民身份的标准主要有注册成立地、总机构所在地、实际管理和控制中心地,在数字经济背景下,借助互联网和信息技术的便利,企业经营活动对此类有形场所的依赖程度已大大降低,导致企业在选择确定此类场所时,可能不再是基于实际经营目的,而更多地是出于规避税收或其他监管的需要,而且由于网络环境下的空间虚拟化,有时难以确定某一场所所处的特定区域,这些都导致传统的注册成立地、总机构所在地、实际管理和控制中心地等标准要么容易被规避或操纵,要么难以认定。^⑧就来源地税收管辖权而言,传统规则是以产生所得的经济活动涉及的某个地域标志作为该所得来源地的识别标准,如营业利润多以营业活动发生地为其来源地,劳务所得以劳务活动履行地为标准,但在数字经济环境下,很多商业活动是在线进行的,如在线提供咨询服务、在线销售产品等,营业活动并不必然和某个特定的地理位置存在联系,从而导致传统的来源地标志难以确定。

其次,数字经济模式下所得的定性分类标准模糊化。现行国际税收规则按照所得类型的不同分别规定不同的税基协调原则,因此对所得进行定性分类是确定税收管辖权协调规则的前提。传统上有关交易所得的定性标准包括交易标的性质和交易活动形式等,但数字经济模式下,商品和服务的界限以及不同交易方式的界限变得模糊,从而使得传统的标准难以适用。例如,由于现代信息技术的发展,像书籍、报刊、音像制品等各种有形商品和计算机软件、专有技术等无形资产,以及各种咨询和技术服务,都可以通过数据化处理而直接经过互联网传送,这种交易产生的所得到底是营业利润,还是特许权使用费,抑或是劳务收入?又如3D打印技术使得原来直接生产并交付使用的模式转变为授权购买者直接远程打印,销售方取得的收入是技术许可而收到的特许权使用费,还是销售产品抑或提供服务的营业利润?这些问题都已无法按照传统标准来准确地回答。^⑨

再次,全球化经营模式加剧了不同国家税制之间的冲突和错配。由于一国可以基于主权而自主决定本国的税收政策,因此一国在制定本国税收政策时,往往很少考虑与外国税收政策之间的协调,如此一来,不同国家的税收政策之间就必然存在冲突和错配,冲突的典型表现是双重征税,即来源地国和居住地国都要行使税收管辖权,错配则表现为某一所得在来源地国和居住地国都不被征税,或者只征极少的税。对于双重征税的情形并不难理解,而且目前各国之间通过双边税收协定实现的国际协调已经在相当大程度上缓解了双重征税。对于双重不征税,则是由于不同国家的税制之间缺乏协

^⑧ 前引③,廖益新主编书,第363页以下。

^⑨ 张泽平:《数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则》,载《学术月刊》2015年第2期。

调对应所致,例如,对于发生在一国内部的支付行为,各国税法规则通常都规定,如果收款方不将其计入收入而纳税,那么付款方就不得作为费用在税前扣除。但是如果这一支付行为发生在不同国家之间,则就不存在这样一个对应规则,从而使得一项收入在一国未被计入收入,但在另一国却已被作为费用税前扣除。在通过协调税制来消除双重不征税方面,现行双边税收协定中并没有予以足够的考虑。国际社会之所以长期以来没有将应对双重不征税作为工作重点,最重要的原因之一就在于:在全球化不充分的初级阶段,利用不同国家税制差异进行错配导致的避税规模并不严重,而且情形也比较简单。但是随着近年来全球化逐步向纵深发展,跨国企业借助现代通讯技术,通过全球经营网络,利用不同国家税制差异进行避税已非常便利,双重不征税造成税收损失在短时间内迅速扩大,这不仅使得有关国家遭受税收收入损失,而且直接威胁到国际税收规则本身的有效性。

(二) 世界政治经济格局转变带来的规则主导权挑战

20 世纪后半期以来,世界格局变化的一个显著特点就是发展中国家的崛起以及世界多极化趋势的显现,这给传统的由少数发达国家控制的国际规则主导权必然带来挑战,在国际税收领域,这一点表现的尤为突出。诚如联合国经济及社会理事会在 2015 年 4 月召开的国际税务合作问题特别会议上所指出,发展中国家代表性不足和缺乏“正式席位”是当前国际税务合作领域的一个根本缺陷。^⑩这一表述反映了传统国际税收秩序下长期存在的一个顽疾。尽管目前有联合国、国际货币基金组织、世界银行、经合组织、欧盟等多个国际组织从事与税收相关的工作,但在协调国际税务合作方面影响最大的是经合组织。不论是 20 世纪末期开始的反有害税收竞争行动,还是后来的税收透明度建设,都是由经合组织推动和主导实施的;经合组织还结合国际经济模式和国际税收规则的最新发展,先后于 1992、1994、1995、1997、2000、2003、2005、2008、2010 和 2014 年对其税收协定范本进行了多达十次的修订,使得该范本成为最具影响力的双边税收协定模板。更为重要的是,经合组织在 G20 的推动下,在 2013 年发起了“税基侵蚀和利润转移行动计划”(Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting,以下简称“BEPS 行动计划”),该行动计划因为参与的国家多、涉及的规则面广,被称为当代国际税收秩序自其形成近百年以来的首次重大变革。这些事实都足以表明,经合组织正在国际税收秩序领域发挥着全球性的引领作用。

尽管经合组织已经在事实上取得了国际税收秩序的全球主导地位,但由于作为“富国俱乐部”的经合组织主导制定的国际税收秩序更多地是维护发达国家的利益,而不利于保护发展中国家的利益,导致经合组织的这一主导地位一直饱受质疑。虽然为了扩大其自身的代表性,近年来经合组织在包括 BEPS 行动计划在内的国际税改行动中积极邀请中国等发展中国家参与,但这些国家毕竟不是经合组织的正式成员,不可能在这些行动中真正享有与发达国家平等的权益。20 世纪后半期以来,以中国、印度等金砖国家

^⑩ 参见联合国网站:<http://www.un.org/esa/ffd/events/ie-2015-ictm.html>,最后访问时间:2016 年 9 月 19 日。

为代表的新兴经济体迅速崛起,成为推动世界经济格局演变、全球治理变革的重要力量,迅速崛起的新兴经济体必然带来对传统国际权力结构进行全面变革的诉求,积极谋求以联合国、国际货币基金组织、世界银行等国际政治和经济组织改革为核心的政治经济权力结构的全面改革。在税收领域,这一变革诉求集中体现为加强联合国在国际税务合作方面的作用,在联合国的框架下组建具有全球代表性的国际税务合作机构,从而改变经合组织在国际税收秩序中的主导地位,以更好地体现和维护发展中国家利益。

三、当代国际税收秩序的变革趋势

与上述两方面的挑战相对应,国际税收秩序的变革也正从两个层面展开,一是以 BEPS 行动计划为代表的税收规则的全面变革,二是围绕国际税务合作平台而展开的权力结构变革,前者是为了提高有效性以解决全球化和数字化给传统税收秩序带来的规则挑战,而后者则是为了增强代表性以体现新兴经济体重新分配国际税收秩序话语权的诉求。

(一) 以 BEPS 行动计划为代表的国际税收规则变革

BEPS 行动计划是由 G20 推动、并由 OECD 主导实施的一项全球性税制改革行动,也是各国携手共建有利于全球经济增长的国际税收规则体系和行政合作机制的重要举措。该行动计划 2013 年正式启动,2015 年 10 月公布了最终成果报告,成果报告经由 G20 财长与央行行长会议审议通过,并在 G20 安塔利亚峰会上由各国领导人背书,标志着此轮税改取得了阶段性的突破。从 BEPS 行动计划最终报告的内容来看,新的国际税收规则从以下五个方面进行了变革:

1. 应对数字经济对传统税收规则的挑战

尽管数字经济在 20 世纪末期就已初现端倪,但人们至今对数字经济所带来的挑战及应对措施还认识不足,就税收挑战而言,虽然国际社会已普遍认识到数字经济给传统的税收规则带来了全面的挑战,BEPS 行动计划的最终成果之一《应对数字经济面临的税收挑战》这一报告中也结合数字经济的特征对这些挑战进行了全面的分析,但报告本身并没有提出结论性的方案,这一方面是因为数字经济本身的复杂性导致人们认识的局限性引起的,另一方面也是由于不同国家数字经济发展阶段不一样导致利益诉求差异化所决定的。尽管如此,从报告中所提出的备选方案仍然可以看出一些应对的基本思路,例如报告中提出对某些数字化交易征收预提税、引进“衡平税”制度、基于“显著经济存在”这一概念来判定利润与特定地区的经济关联度这三种备选方案,都是针对数字经济的虚拟性、数据依赖性等特征而提出的,从政策目标上是为了确保利润在经济活动发生地及价值创造地征税,防止人为转移利润,这也正体现了本轮国际税改的出发点。

2. 加强各国所得税规则之间的国际协调

正如本文前面所述及的,当前跨国企业实施税基侵蚀和利润转移的主要手段就是利用各国所得税制之间的差异和错配,因此防止税基侵蚀和利润转移的有效途径就在

于对各国的所得税规则进行国际协调,堵塞规则差异造成的制度漏洞。具体而言,包括以下四个方面的协调:

首先,消除混合错配(hybrid mismatch)安排的影响。混合错配是一种常见的跨境税收筹划安排,它是通过利用不同国家对相同类型的交易行为、金融工具或经营实体所规定的税务规则差异,来实现双重不征税或长期递延纳税的一种结构安排。BEPS 行动计划中提出通过修订国内法规则和税收协定条款来加以应对。^⑪ 在国内法层面建议采用“联动规则”(Linking Rules),即一国将本国对某类交易行为、金融工具或经营实体的税务处理与相关国家的税务处理联系起来,例如,对于从本国支付到对方国家的款项,如果对方国家不将其计入应税收入予以征税,那么本国将不允许该款项在本国税前扣除;反之,如果对方国家将其计入应税收入予以征税,那么本国将允许该款项在本国税前扣除,如此一来,该款项至少会在一国境内被征税,从而防止双重不征税。除了国内法层面的应对之外,还应在税收协定层面,通过修订税收协定中关于双重居民实体以及税收透明体的规则,防止混合实体和混合金融工具被用来获取不正当的税收协定优惠。^⑫

其次,强化受控外国公司(controlled foreign company, CFC)规则。为了防止居民公司将其应税所得转移至由其控制的、通常位于低税或无税国家的居民公司,CFC 规则将受控外国公司取得的特定收入直接视为作为其股东的居民公司实现的收入,或者视为分配给股东的股息而进行征税。BEPS 行动围绕 CFC 规则的各个要素提出了全面的完善构想,包括扩大规则的适用范围、提高规则豁免的门槛、规范收入范围的界定及计算等,这些构想无疑有助于提高现行 CFC 规则的有效性以应对跨国企业利用 CFC 实施税基侵蚀和利润转移。

再次,协调规范利息扣除及其他财务支出规则。跨国企业通常利用利息在税法上具有的税前扣除这一节税功能,通过集团内运作将更多债务转移到高税率国家、或者通过内部贷款产生超出合理利息费用的利息扣除、或者利用第三方或集团内部融资为免税收入的产生提供融资等方式来减少税基或实施利润转移。为了防止此类避税行为,BEPS 行动计划提出了限制利息和费用扣除的措施,包括固定比率规则和集团比率规则,两者都是通过规定固定的比例来限制利息等费用的扣除,区别在于前者将一个实体

⑪ OECD (2015), Neutralizing the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements, Action 2 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

⑫ 双重居民实体是指根据相关国家的国内税法,某一实体同时符合不同国家关于税收居民的条件而在不同国家同时被认定为居民纳税人,双重居民的产生,是由于不同国家在确定居民身份时所考虑的标准不同所致,例如有的国家采用登记注册地标准,有的国家采用实际管理机构标准,那么同一个公司,可能会由于在一国注册成立而成为该国的税收居民,同时由于实际管理机构在另一国而成为另一国的税收居民;税收透明体是在判断一个实体可否作为独立纳税主体时用到的概念,如果不能作为独立纳税主体,则该实体可被称为税收透明体,否则为非税收透明体。在税法上,透明实体的收入被认为归属于实体成员而不是实体本身,因此对于该项收入在实体层面不征税,而对实体成员征税,例如合伙企业取得的收入,在那些将合伙企业视为税收透明体的国家,合伙企业本身不用纳税,由合伙人承担纳税义务。如果某一实体在一国被认定为税收透明体,而在另一国被认定为非税收透明体,此时该实体被称为“混合实体”。参见荷兰国际财政文献局:《IBFD 国际税收辞汇》(第 7 版),《IBFD 国际税收辞汇》翻译组译,中国税务出版社 2016 年版,第 147 页、第 461 页。

的扣除额限制在该实体息税及折旧摊销前利润的一个百分比以内,而后者是将扣除额限制在该集团全球范围的息税及折旧摊销前利润的一个百分比以内。^⑬

最后,协调各国的税收优惠政策,防止有害税收竞争。如前文所述,有害税收竞争是各国政府为了吸引国际资本流入本国,竞相降低税率或提供税收优惠待遇而形成的一种竞争状态,此类竞争行为容易导致贸易和投资行为的扭曲、侵蚀他国税基、破坏税收公平和税收中性原则。BEPS 行动报告认为有害税收竞争的根本问题在于跨国企业通过滥用某些国家的税收优惠制度来实施税基侵蚀和利润转移,提出了规制有害税收竞争的两条路径:一是任何税收优惠的获取都必须满足“实质性经营活动”标准,要求纳税人实际从事了相关优惠制度所要求的实质性经营活动并获取了与优惠制度相关的收入时才能给予优惠;二是税收优惠政策必须符合透明度要求,对相关信息实行强制性的自发情报交换,防止因为缺乏透明度导致税务处理的错配或双重不征税等情形。^⑭

3. 提高传统国际税收规则在新形势下的有效性

传统国际税收规则在相当长的时期内发挥了较好的规范作用,但近年来跨国企业利用全球价值链管理和数字化技术提供的便利进行激进式税收筹划,规避传统规则,使得传统规则的有效性大打折扣。从 BEPS 行动讨论的税改方案来看,国际社会将从以下几个方面着力提升传统国际规则在新形势下的有效性:

一是增强税收协定滥用的防范措施。现行税收协定以双边形式居多,但并非所有国家之间都签订了双边税收协定,按照互惠原则,通常只有协定缔约国一方的居民才能在缔约国另一方享受协定规定的税收优惠待遇,非缔约国的居民往往通过在协定缔约国设立中介公司来获取其本不应享有的税收协定下的优惠,这就是税收协定滥用。传统规则中规制协定滥用的方法有透视法、征税法、渠道法等,目前这些方法已不足以应对日益复杂隐蔽的滥用安排。^⑮为此, BEPS 报告建议在税收协定中引入“利益限制条款”和“主要目的测试”,前者是指在协定条款中明确规定享受协定优惠的条件,包括缔约国居民实体的法律性质、所有权归属以及日常业务内容等,而后者则是抽象性地规定以获取税收协定优惠为主要目的的交易或安排不得享受协定待遇,在实际案例中结合具体指标加以判定。

二是完善转移定价规则。所谓转移定价是指跨国企业根据其全球战略目标,在关联公司之间订立有关商品、资本、技术、劳务等的交易价格,这种内部交易价格往往不是根据独立竞争的市场原则决定的,而是跨国企业为了实现其整体经营目标或集团利益

^⑬ OECD (2015), Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments, Action 4 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

^⑭ OECD (2015), Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

^⑮ 根据透视法,适用税收协定的公司不仅需要营业地在缔约国,而且其主要股东的居所地也需要位于缔约国境内;征税法则要求在一国享受税收协定优惠须以在另一国已经就相同交易缴纳过一定税额为前提;渠道法是指如果某一公司将特定比例的利润用作支付给第三国个人或公司,则这个公司的股息、利息等就不得享受税收协定所规定的税收优惠。参见张泽平编著:《国际税法》,北京大学出版社 2014 年版,第 147 页。

最大化目的人为地故意抬高或压低的。从税法上看,转移定价的实质是企业通过在不同国家之间人为地转移利润,从而降低企业税负,侵蚀有关国家的税基。独立交易原则是规制转移定价的传统方法,它要求关联企业间交易的定价应参考独立企业在相似条件下进行的可比交易。由于独立交易原则在判断相似性时偏重于依据合同条款来分配企业的功能、资产和风险,不能很好地应对数字化和全球化带来的新挑战,BEPS 行动计划提出在坚持独立交易原则的同时,通过实施以下规则来确保利润分配与价值创造活动相一致:仅拥有无形资产法定所有权的企业不能取得无形资产的收益,无形资产收益的分配应与无形资产的价值贡献相符;对于合同中约定的功能和风险分担,必须结合实际情况进行审核,按照企业实际承担的风险、履行的功能和使用的资产来确定其应分得的利润份额。^⑩

4. 提升税收信息透明度

BEPS 行动计划提出以下两项措施:一是强制要求纳税人披露符合一定特征的税务筹划安排,使税务机关在早期就可以获得激进式税收筹划安排以及安排使用者的相关信息,以便税务机关及时有效地应对;二是完善转移定价文档规则,提出转移定价文档的三层标准结构,要求跨国企业向相关国家的税务机关提供主体文档、本地文档和国别报告,主体文档和本地文档是传统国际税收规则中已有的要求,前者只是概括性地介绍企业全球运营信息和转让定价政策,后者则包括相关的重要关联交易类型、交易金额以及企业对于这些交易所做的转让定价分析。国别报告是 BEPS 行动中提出的新规定,它要求跨国企业向税务机关提供其经营活动所在的各个国家境内的实体名单、雇员人数和资产规模、收入、税前利润、所得税额等信息。^⑪ 可见,与此前通过税收情报交换来促进信息透明度不同,BEPS 行动计划是通过规定纳税人的强制披露义务来促进跨国税务信息的可获得性,以图从根本上解决税企之间的信息不对称问题。

5. 完善国际税收争端解决机制

争端解决机制是国际税收秩序的重要组成部分,由于税收问题对各国而言都具有特殊的重要性和敏感性,许多国家都不愿意接受有强制约束力的争端解决机制,因此传统国际税收秩序一直以相互协商程序(Mutual Agreement Procedure,简称 MAP)作为解决国际税收争议的主要途径。尽管 MAP 在解决国际税收争议方面发挥了重要的作用,但该程序毕竟不是一种具有足够约束力的法律途径,存在以下局限性:一是 MAP 的启动条件缺乏透明度,导致纳税人难以启动该程序;二是 MAP 的运作受到缔约国国内法的限制和制约,影响其作用的发挥;三是 MAP 缺乏必要的强制约束力,只是要求主管机关“努力通过协议来解决纠纷(end endeavor to solve the case by MAP)”而不是“必须”达成协议,导致很多提交到 MAP 的案件久拖不决,甚至无果而终。上述缺陷导致很多税收争

^⑩ OECD (2015), Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Actions 8-10 - 2015 Final Reports, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

^⑪ OECD (2015), Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting, Action 13 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

议最终无法解决,在国际税收争议越来越多、越来越复杂的背景下,完善国际税收争端解决机制已是国际社会面临的一项紧迫任务。为此,BEPS 行动计划提出了完善 MAP 效力与效率的具体措施,以确保符合条件的纳税人可申请启动 MAP,有关国家能全面履行 MAP 相关的协定义务以及及时解决税收争议。为保障这些措施能切实履行,BEPS 行动计划中规定了监督机制,督促各国在立法和实践中完善 MAP。

关于国际税收争端解决机制变革的另一个重要议题便是税收争议仲裁,由于仲裁作为一种解决纠纷的法律机制,能有效弥补 MAP 存在的前述缺陷,近年来国际社会积极尝试在税收争议解决中引入仲裁机制,OECD、欧盟、国际商会等国际组织还制定了仲裁示范条款,许多国家也开始在实践中通过仲裁途径来解决国际税收争议。BEPS 行动早期也试图推动在争端解决机制中全面采用强制仲裁,但由于绝大多数国家出于对税收主权的担忧,不愿意将税收争议交由包括仲裁庭在内的任何第三方,最终未能对此达成一致,所以 BEPS 行动报告中没有将仲裁作为完善争端解决机制的强制要求。

从上述五个方面的内容可以看出,以 BEPS 行动计划为代表的国际税改方案涉及到国际税收制度的各个领域,其中既有对传统规则的完善,也有对新规则的缔造,既有对各国国内法规则的要求,也有对不同国家之间税制协调的要求,是对传统国际税收规则进行的一次彻头彻尾的梳理和重塑,必将对国际税收新秩序的形成以及对各国国内的税收立法与实践产生深远的影响。

(二) 以话语权为核心的国际税收秩序权力结构变革

20 世纪后半期以来的国际政治经济格局的变化引发了现行全球治理结构的合法性与有效性危机,重新分配话语权、增加发展中国家的代表性已成为大势所趋。^⑮ 这一趋势也冲击了 OECD 长期以来主导国际税收秩序的格局,使得国际税收秩序中的权力结构呈现出以下几个方面的变革态势:

一方面,发达国家和发展中国家之间围绕国际税收秩序话语权的争夺进一步加剧。由于发达国家和发展中国家总体上分属于居住地国和来源地国两类不同的税收地位,这两类国家在划分税基时必然存在对立和矛盾,以 OECD 为代表的发达国家主导制定的传统国际税收秩序偏重于保护居住地国的利益,而对来源地国保护不足。为了改变这一局面,发展中国家近年来一直致力于在联合国的框架下建立更具代表性的国际税务组织,以求在制定国际税收规则时能保证发展中国家的平等话语权。在 2013 年 5 月 29 日联合国税务国际合作特别会议上,G77 和中国的代表就提出,联合国在国际税务合作中尤其重要,因为它是唯一能保证国际社会广泛参与的全球性平台,呼吁提升联合国国际税收专家委员会的法律地位,使该专家委员会成为政府间委员会。^⑯ 在 2014 年联合国第三次发展筹资会议筹备会上,G77 和中国的代表再次呼吁成立一个全球性的国

^⑮ 参见卢静:《当前全球治理的制度困境及其改革》,载《外交评论》2014 年第 1 期。

^⑯ 参见联合国网站:http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/ICTM2013_G77ChinaStatement.pdf,最后访问时间:2016 年 9 月 22 日。

际税务合作标准制定机构,使得包括发展中国家在内的所有国家在国际税务问题上都有平等的发言权。^⑩发展中国家的这一努力受到发达国家的坚决抵制,美国明确反对在联合国框架下建立国际税务合作的政府间组织,包括将目前联合国经社理事会下属的国际税务专家委员会提升为政府间委员会;^⑪欧盟也主张当前应该是加强现有机构的运作效力,尤其是在 OECD 框架下的国际税务事项,而不是急于成立新的国际税务组织。^⑫2015 年在埃塞俄比亚首都亚的斯亚贝巴召开的联合国第三次发展筹资问题国际会议上,关于成立全球性税务组织的讨论再一次成为会议讨论的焦点问题之一,但由于发达国家的再度阻挠,在联合国框架下建立政府间税务组织的建议最终也未能作为“亚的斯税收倡议”的组成部分写进大会成果文件《亚的斯亚贝巴行动议程》。在这次会议的最后声明中,G77 表示将继续坚定地致力于将目前的联合国国际税务专家委员会上升为一个政府间税收委员会。^⑬由此可见,发达国家和发展中国家之间围绕国际税收秩序话语权而展开的争夺还将是一个长期的、艰巨的过程。

另一方面,G20 在国际税收领域的领导作用日益加强。自从 2000 年 G20 蒙特利尔财长会议将税收侵蚀纳入国际社会打击范围以来,税收问题就成为了历届央行和财长会议的重要议题之一。从 2008 年开始,国际税务合作还被纳入了历次 G20 领导人峰会的议程。就 G20 讨论的税收主题和内容来看,也从初期的零碎化逐步走向系统化,早期关注的问题集中在避税港、税收透明度、税收竞争等特定主题,2013 年以来开始关注更加综合全面的国际税收规则体系,2016 年的杭州峰会上,在中国政府的积极努力下,G20 首次从全球治理的高度提出建立公正合理的国际税收新秩序这一主张。尽管 G20 目前总体上还是一个松散型的国际组织,但由于它吸收了发达国家和发展中国家的代表共同参与,与 OECD 相较而言具有更广泛的利益代表性,可以预见,G20 作为全球公认的治理平台,将通过不断拓展深化国际税收协调与合作,在完善全球税收治理上发挥越来越重要的引领作用。

^⑩ 参见联合国网站:<http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/12/9Dec14-statement-g77.pdf>,最后访问时间:2016 年 9 月 22 日。

^⑪ Economic and Social Council Special Meeting on International Cooperation in Tax Matters; Statement by Jill Derderian, Counselor for Economic and Social Affairs, June 5, 2014. 参见联合国网站:http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2014/09/ICTM2014_StatementUSA.pdf,最后访问时间:2016 年 8 月 29 日。

^⑫ European Union and its Member States' Position on strengthening of international arrangements to promote international cooperation in tax matters, including the committee of experts on international cooperation in tax matters. New York, 25 January 2011. 参见联合国网站:http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2011/04/20110426_EuropeanUnion.pdf,最后访问时间:2016 年 7 月 9 日。

^⑬ Closing statement on behalf of the Group of 77 and China by H. E. Ambassador Kingsley Mamabolo, Permanent Representative of the Republic of South Africa to the UN, Chair of the Group of 77 and China, at the Third International Conference on Financing for Development (2015). 参见联合国网站:<http://www.un.org/esa/ffd/ffd3/wp-content/uploads/sites/2/2015/07/South-Africa-on-Behalf-of-G77-Closing.pdf>,最后访问时间:2016 年 8 月 5 日。

四、中国参与国际税收秩序变革的路径

从上面的论述可以看出,当前的国际税收秩序正处于规则重新构建、话语权重新划分的深刻变革期,在这一背景下,我国宜从以下几个方面对我国的国际税收战略和规则体系加以完善,这对于维护我国政治经济利益、推动建立公正合理的国际税收新秩序具有重要意义。

(一)全面客观地评估 BEPS 行动计划的影响

BEPS 行动作为传统国际税收秩序自其形成近百年以来的首次重大变革,必将对各国国内税收立法与实践产生深远的影响,对其加以客观全面的认识和评价是确立我国国际税收战略和管理思路的前提。

一方面,BEPS 行动对重塑国际税收规则体系和完善各国税制具有重大意义。BEPS 行动计划之所以成为当前国际税改的标志性行动,除了因为主导这一行动计划的经合组织是当前国际税收规则制定和变革的主导者以外,还有以下三个原因:一是参与主体众多,在 G20 和经合组织的推动下,所有 OECD 成员国、八个非 OECD 的 G20 成员国和十九个其他发展中国家共计六十一个国家,还有相关国际组织如联合国、国际货币基金组织、世界银行、非洲管理论坛、欧洲税收管理组织、美洲税收管理组织等都参与了新规则的磋商,随着 G20 框架下包容性格局的完善,必将还有越来越多地国家参与到这一行动中来。二是涉及到的规则面广,BEPS 行动计划内容囊括了国际税收规则的各个领域,包括常设机构原则、受控外国公司规则、转移定价规则、有害税收竞争、税收争端解决等,可以说,BEPS 行动是对国际税收规则所有领域的一次全面检视和更新。三是改革幅度之大,考虑到数字经济和全球化经营模式从根本上动摇了传统规则的基础,因此 BEPS 行动的最终成果在很多方面都对传统规则进行了根本性变革,例如在转移定价规则中提出了“确保利润在经济活动发生地和价值创造地征税”这一全新的指导原则,在透明度建设方面提出了强制披露要求,在相互协商程序中增加监督机制,等等,这些新的原则和新的思路已远远超出了对传统规则的简单修补,而是重塑当代国际税收规则的创新之举,对重塑国际税收规则体系和完善各国税制具有重大意义。

另一方面,BEPS 行动还只是迈出了国际税收秩序变革的第一步,其实际效用的发挥还受到以下两方面的局限和制约:一是作为 BEPS 行动计划主导者的 G20 和 OECD 在组织属性上存在松散性和代表片面性的局限。尽管 BEPS 是在 G20 的倡导下由 OECD 负责实施的,体现了国际上主要国家的政治愿望,但 G20 本身还只是一个松散型的国际组织,OECD 邀请组织外的非成员国家参与,以谋求在最大范围内达成共识,这在增强其代表性的同时,又进一步加剧了 BEPS 行动本身的松散性。这种松散性不仅会导致许多新规则由于缺乏强制约束力而最终得不到实施,而且还可能从以下更深层次上影响此轮国际税改的最终效果。

影响 BEPS 行动计划实际效用发挥的另一个制约因素在于新规则本身对其约束力的

规定。考虑到各国立场的差异性,BEPS 行动计划最终成果并没有对其约束力统一做强制性规定,而是按照约束力的强弱分为“最低标准”、“共同方法”和“最佳实践”三类,“最低标准”约束性最强,将通过监督执行机制来确保其实施;“最佳实践”约束性最弱,规定的是一些相对远大的目标,推荐各国今后向这些目标努力;“共同方法”的约束力介于前两者中间,它是未来可能发展成为“最低标准”的规则,但目前尚不宜纳入统一监督执行的范畴。^{②④}被纳入“最低标准”的目前只有防止税收协定滥用、防止有害税收竞争、转让定价国别报告和完善争端解决机制四项,更多的新规则都被纳入到“共同方法”和“最佳实践”的范畴。而且即便是纳入到“最低标准”范畴的规则,也并不能因此认为就具有了法律上的强制约束力,诚如有学者所指出,国际税收领域由一些国际组织制定的报告、指南、宣言等,在法律属性上属于不具有强制约束力的软法。^{②⑤}对于软法规则所规定的监督机制,体现的只是有关国家的政治承诺,而不可能是强制性的法律义务。由此可见,BEPS 行动计划所制定的国际税收新规则本身缺乏强制约束力,其能否得到实施在更大程度上取决于各国的政治意愿,这使得本轮国际税改的实际效用可能会大打折扣。

综上,对于以 BEPS 行动计划为代表的国际税改行动,我们既要充分认识到它对于国际税收新秩序的形成以及各国税收立法与实践的重大意义和深刻影响,同时对其影响力又不宜盲目高估。基于此认识,我国一方面要充分利用国际税改的契机完善我国的国际税收管理体系,同时在借鉴 BEPS 行动计划成果完善国内立法的过程中,又要把握主动权,体现我国现实国情下的利益需求。

(二) 立足于我国目前经济发展阶段,完善我国的国际税收法律体系

不同经济发展阶段对税收制度的利益诉求并不一致,从国际税收的角度讲,这种不一致主要体现为居住地国和来源地国之间的差异,诚如本文前面所提到的,居住地国和来源地国之间的税收利益划分是国际税收秩序的重要内容之一,双方都希望分得尽可能大的税基份额,因此各自对国际税收规则所持的立场差异也就不可避免。税收上的居住地国和来源地国分别对应为资本输出国和资本输入国,居住地国和来源地国之间的立场分歧体现了资本输出国和资本输入国之间的差异化诉求。

理解上述差异对我国当前尤为重要,我国多年来一直是吸收外资最多的发展中国家,这使得我国属于典型的来源地国地位,但近年来在“走出去”战略的推动下,我国的对外投资规模持续增长,并在 2014 年首次超过吸收外资规模,这又使得我国在国际税收上成为了主要居住地国。也就是说,我国已经从来源地国发展成为居住地国与来源地国兼具、以居住地国为主的税收地位,这一角色的转变要求我们从税收协定和国内法两个层面对当前的国际税收规则进行调整和完善,具体从以下几个方面来实施:

一是在税收协定中对于消极所得坚持居住地国优先征税原则。消极所得是相对于

^{②④} OECD (2015), Explanatory Statement, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD. 参见 OECD 官网: www.oecd.org/tax/beps-explanatory-statement-2015.pdf, 最后访问时间:2016 年 8 月 5 日。

^{②⑤} 参见崔晓静:《全球税收治理中的软法治理》,载《中外法学》2015 年第 5 期。

通过积极的经营或贸易活动取得的所得而言的,主要包括股息、利息、特许权使用费等。来源地国通常是消极所得的支付方,居住地国则是消极所得的收取方,双方对该项所得的征税协调原则存在明显差异,居住地国主张由其优先征税,包括独享征税权或在分享征税权时由其占有主要份额,而另一方面来源地国也希望能分得尽可能大的份额。我国传统上一直坚持分享原则,而且在规定分享比例时力争由来源地国享有更大的份额,这符合我国当时作为来源地国的利益,但如今我国总体上已处于居住地国地位,此时宜主张由居住地国享有更大的份额甚至独享征税权。最近两年来我国对外谈签的税收协定中已经表明了这一趋势,例如,2015年5月8日,中俄两国对双边税收协定中的利息征税规则进行修订,由原来的居住地国与来源地国分享征税权改为由居住国独享征税权。^{②6}又如,2016年7月4日,中国与罗马尼亚终止双方于1991年所签订的双边税收协定,重新签订新的协定,尽管新旧协定对于消极所得的征税协调规则都是坚持分享原则,但新协定将来源地国的征税比例分别由10%(股息)、10%(利息)和7%(特许权使用费)统一降低到3%,从而扩大了居住地国的征税份额。^{②7}

二是在税收协定中限制使用税收饶让制度。税收饶让(tax sparing)是指一国(居住地国)对本国纳税人在国外的投资所得由投资所在国(来源地国)减免的那一部分税收,视同已经缴纳,同样给予税收抵免的待遇。^{②8}从定义可以看出,税收饶让在一定程度上是居住地国为了使来源地国吸引外资的税收优惠措施能真正取得实效而放弃自己的税收份额。我国在改革开放初期一度将税收优惠作为吸引外资的重要手段,税收饶让直接关系到外商投资者能否真正享受到这些优惠,如果没有税收饶让制度,在我国被减免的税收在其居住地国就不能得到抵免,仍然要被补税,这将使得我国税收优惠措施的吸引力荡然无存,因此当时在对外谈签税收协定时我国要极力主张税收饶让。^{②9}目前,一方面由于我国国内税制的改革已逐步取消了对外资的税收优惠,另一方面我国已成为资本净输出国,税收饶让已不再符合我国的国情和利益需求,所以应在协定实践中对其采取限制或取消的立场。

三是重视利用税收协定中的非歧视条款。非歧视条款是税收协定中为了确保跨国纳税人在来源地国免受歧视性税收待遇而对来源地国规定的一项义务。由于该条款只是对来源地国单方面做出了要求,而对居住地国未做要求,因此处于不同税收地位的国家对其立场迥然不同,各国通常都会根据本国的税收地位来调整对非歧视原则的立场,例如,美国在20世纪70年代之前一直非常强调税收协定中的非歧视待遇条款,因为当时的美国在国际投资领域主要是处于资本输出国地位,也就是税收上的居住地国地位,

^{②6} 参见《关于修订〈中华人民共和国政府和俄罗斯联邦政府对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定〉的议定书》第1条。

^{②7} 参见2016年7月4日中国和罗马尼亚最新签订的《中华人民共和国和罗马尼亚对所得消除双重征税和防止逃避税的协定》第10、11和12条。

^{②8} 参见朱榄叶主编:《国际经济法学》(第2版),北京大学出版社2012年版,第392页。

^{②9} 截止2016年12月底,我国共对外签订双边税收协定102个,其中与近40个国家的协定中含有税收饶让条款。

但 70 年代之后,美国吸收的外来投资逐渐增多,不再是一个纯粹的居住地国,而是同时具有了来源地国和居住地国的地位,这时候美国开始逐步淡化非歧视条款在税收协定中的重要性。^⑩ 我国的情形正好与美国相反,当前正处于从来源地国向以居住地国为主的地位转变,这一阶段应该重视利用非歧视条款来保障我国海外企业的公平税收待遇。尽管我国现有的 100 多个税收协定中,几乎全部都规定了非歧视条款,但现行规定还存在关键概念界定不清、例外情形不明确等缺陷,这些都导致该条款在实践中难以发挥应有的作用,亟待完善。^⑪

上述几个方面是针对税收协定而言的,除了修订协定条款和调整协定政策以外,我国还应结合 BEPS 行动计划中提出的新规则,对我国国内法中的相关规定进行清理和完善:一是修订现行的企业境外所得税抵免制度,明确权益性投资和债权性投资的区别,以防止企业通过混合错配方法实现双重不征税;二是对《企业所得税法》及其实施条例中关于一般反避税规则和受控外国公司、资本弱化等特殊反避税规则进行修订,防止不合理的递延纳税和逃避税;三是制定符合数字经济特征的常设机构管理办法,防止跨国企业规避在我国的纳税义务;四是制定跨国纳税人的涉税信息收集制度,包括规定金融机构的信息报送义务、纳税人的强制披露义务等,以应对国际税收管理中的信息不对称问题。

(三) 利用国际税务合作机制,争取国际税收规则制定中的话语权

国际税收秩序作为全球治理的重要组成部分,任何单个国家都难以应对其当前面临的挑战,唯有通过合作才能推动国际税收秩序的变革,我国应通过以下路径积极参与国际合作,提升我国在新规则制定中的话语权:

一是积极参与和充分利用现有的国际税务合作机制。现有的合作机制包括双边和多边两种类型,在双边层面,我国至今已对外签订各类双边税收协定一百多个,但大多数协定都签订于 20 世纪八九十年代,已完全不适应当前的经济模式以及我国的税收地位,亟待修订和更新,以更好地在双边层面协调国际税收关系。在多边层面,目前的国际税务合作平台除了联合国、经合组织以外,还有国际货币基金组织、世界银行、欧盟、非洲税务管理论坛、美洲税务管理中心等全球性和区域性组织,这些平台都在从不同层面推动国际税收秩序的改革。由经合组织和欧盟合作制定的《多边税收征管互助公约》是多边合作最成功的范例,该公约早期只对经合组织和欧盟成员国开放,2010 年做出修订之后向所有国家开放,我国于 2013 年签署并于 2015 年正式批准加入该公约,当前应充分利用该公约成员国多、合作领域广的优势,提升我国参与国际征管合作的广度和深度。

二是开拓新的合作平台和合作渠道。现有的税务合作机制作为传统政治经济格局

^⑩ Robert A. Green, *The Troubled Rule of Nondiscrimination in Taxing Foreign Direct Investment*, 26 Law and Policy in International Business 113 (1994).

^⑪ 在目前已经签署的 102 个协定中,只有与澳大利亚和沙特阿拉伯两个国家之间的协定没有规定非歧视条款。

下的产物,已不能适应全球化和数字化的经济新形态和新兴经济体国家崛起的政治新格局,开拓新的合作平台和合作渠道对于推动建立公正合理的国际税收新秩序至关重要。本文认为,我国应通过以下两个新平台搭建新的合作渠道。一是金砖国家税务合作机制,金砖国家是发展中国家和新兴市场国家的代表,建立和完善金砖国家税务合作机制有利于在国际税收话语权争夺激烈的背景下维护发展中国家的税收权益。当前金砖国家之间已经建立了税务局长定期会议机制,并以会议公报的形式表达了发展中国家携手参与国际税务合作的愿望。^② 接下来还需就如何落实这一愿景制定具体的法律机制。

另一个新的合作平台是 G20 杭州峰会上习近平总书记宣布即将成立的中国国际税收政策研究中心。目前,尽管以中国为代表的发展中国家越来越深入地参与到各个国际税务合作平台的工作,但发达国家主导话语权的局面尚未发生根本性改变,发展中国家一直致力于在联合国框架下组建真正具有全球代表性的政府间国际税务委员会,发达国家的阻扰和反对使得这一目标至今未能实现,在这一背景下,中国提出组建中国国际税收政策研究中心,可以说是发展中国家在国际税收领域突破发达国家话语权封锁的垂范,与中国主导成立亚洲基础设施投资银行、金砖国家开发银行具有同等重要的战略意义。为了实现这一战略目的,中国国际税收政策研究中心除了需要研究制定国际税收政策以外,更多地需要在国际税收秩序的制定过程中发挥协调作用,协调好与联合国、经合组织、国际货币基金组织、世界银行等现有税务合作平台的关系,切实帮助发展中国家提高国内税收能力和国际税收话语权。

结 语

形成于 20 世纪二三十年代的传统国际税收秩序至今已走过近百年的历程,全球化和数字化的冲击使其目前进入了深刻的变革阶段,在全球治理的背景下,这一变革将在国际和各国国内两个层面产生深刻的影响。国际税收秩序的变革既涉及法律规则的修订和完善,又关乎国际税收领域权力结构的调整,规则层面主要是通过对现有规则进行全面的完善,提高其有效性,应对全球化和数字化经营模式带来的挑战;在权力结构层面,则是要打破发达国家垄断国际税收秩序话语权的格局,增加发展中国家的话语权。我国目前已步入对外开放的新阶段,实现了资本净输入国到资本净输出国的转变,对现有的国际税收规则进行相应修订已成为当前的一项紧迫任务,利用国际税改的契机,借鉴国际税改的成果,构建符合我国国情的国际税收规则体系,并最终推动建立公正合理的国际税收新秩序,这是我国在当前的国际和国内环境下的必然选择。

最后需要指出的是,本文讨论的国际税收秩序主要集中在直接税领域,而没有涉及

^② 参见《金砖国家税务局长会议公报》,国家税务总局网站:<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c2422060/content.html>, 最后访问时间:2016 年 12 月 29 日。

到间接税,这主要是考虑到传统的国际税收秩序更多的都是在关注直接税,而对间接税的国际协调则是在晚近时期才提上日程,对相关规则的讨论也还很不充分很不成熟。但是近年来以增值税为代表的间接税协调开始受到国际社会的重视,OECD 还在 2014 年出台了《国际增值税指南》,可以预见,间接税的国际协调将很快成为国际税收秩序的重要组成部分,对其加以关注和研究对于刚刚完成全面营改增的我国而言更是具有特殊的意义。

Abstract: As an important part of global governance, the traditional international tax order is encountering technical challenge brought by global and digital business models, and the challenge brought by the changed power structure. BEPS, initiated by G20 and OECD, symbolizes the first major reform of traditional international tax order since its birth in the 1920s. BEPS intends to reshape the order from five aspects which include tackling the challenges of digital economy, strengthening the tax rules in different jurisdictions, revising the traditional rules, improving the transparency and dispute resolution system. China is advised to base on its position as both residence country and source country to safeguard its national interest and secure a justified and sound new order for international tax by way of participating and making full use of the existing platform for international tax cooperation, giving play to the designed Chinese Research Center for International Tax Policy as a coordinating platform, enhancing the research of basic theory for international tax to improve its capability for international tax governance.

(责任编辑: 陈贻健)