

## 全球税收治理及中国参与的法治进路

王丽华

**内容提要:** 国际税收是全球治理体系的重要组成部分,在全球化背景下,加强税收的全球治理业已成为国际社会共识。全球税收治理领域形成了以二十国集团为主导,经济合作与发展组织提供技术支持和政策制定,联合国、国际货币基金组织、世界银行等积极参与的机制。全球税收治理是全球税收利益相关者的多元协同治理,既要重视传统国际税收硬法规范,还应广泛关注当事方自愿遵守和执行的国际税收软法。当前全球税收治理面临诸多挑战。中国参与全球税收治理的法治进路是:树立大国税务理念,担当大国税务责任;遵循《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》相关规定,修订双边税收协定;税收法定原则入宪,适应跨境征税需要;确立消费地征收原则,完善服务增值税立法;引入强制披露规则,提高税收透明度;完善国内立法体系,构建系统反避税框架。

**关键词:** 国际税收 全球税收治理 国际税收软法 中国参与

王丽华,上海政法学院国际法学院教授。

国际税收是全球治理体系的重要组成部分,建立公平高效的国际税收体系是全球经济增长的有力保障。全球化在促进世界经济融合的同时,也对世界经济构成了严峻的挑战。由于各国对税收主权的坚守,长期以来国际税收协调基本是沿着以双边协定为基础的道路前进,导致税收协调模式远远滞后于世界经济发展现实。跨国企业利用国际税收规则存在的不足,以及各国的税制差异和征管漏洞,最大限度地减少其全球总体税负,乃至达到双重不征税的效果,造成对各国税基的侵蚀。“为了弥补跨国市场失灵和国际政治失效的欠缺,便产生了应对全球经济问题的第三种路径——全球治理。所谓的‘全球治理’是指,对于全球问题,需要以共同目标为支撑,采取相互协调的方式,将不同层次上的各类行为体联结在一起,在营造共识的基础上实行‘各种路径的综合治理’。”<sup>〔1〕</sup>因此,在全球化背景下,加强税收的全球治理已经成为国际社会的共识。积极参与全球税收

〔1〕 徐崇利:《跨政府组织网络与国际经济软法》,《环球法律评论》2006年第4期,第414页。

治理,建设同我国国际地位相适应的国际税收治理体系,已经成为我国税务部门高度关注的重大战略问题。

## 一 全球税收治理的必要性

迈克尔·阿尔蒂斯(Michael Artio)和西尔维娅·奥斯特里(Sylvia Ostry)在《国际经济政策协调》一书中认为,协调是“一种由于认识到世界经济相互依存现实,而改变单个国家的经济政策从而使各国内有关政策趋于一致的合作”。<sup>[2]</sup> 国际税收协调也是如此。国家为了在税收方面消除对资金、商品、技术、劳务、人员自由流动的障碍,采取措施使不同国家和地区的税收政策、税收制度(包括税种、税率)互相接近或统一,以达到减轻乃至消除彼此之间冲突和摩擦的效果。第一次世界大战结束后,为解决跨国经营所得的双重征税问题,国际联盟启动了国际税收协调。但长期以来,国际税收协调多以提供双边协定范本的模式进行,是国家之间在经济全球化程度不高的情况下为解决税收问题而采取的应对机制。随着经济全球化程度的提高,税收问题的全球性特征日益明显,由国际税收协调转向全球税收治理成为必然。

(一)既有国际税收协调机制属于双边主义模式,不能解决经济全球化背景下产生的国际税收新问题

20世纪20年代,在国际联盟主持下,多国谈判后建立的国际税收协调机制的主要内容是制订双边税收协定范本,供各国签订双边税收协定参考,由此建立了双边主义模式的国际税收协调机制。第二次世界大战后的布雷顿森林体系建立了国际经济治理机制,但由于税收和政府支出的国内优先性,发达国家不愿将货币政策和财政政策纳入多边协调机制之中,因此国家间的宏观经济政策协调主要是通过汇率政策调整来实现。<sup>[3]</sup> 此时的国际税收协调仍然沿袭第一次世界大战后开始的双边主义模式。在双边主义模式下,国际税收协调的主要内容是分配征税权,并不涉及税制、税率差异的协调;协调的方式以双边条约为重,大量的双边条约构成了国际税收协调的网络。因此,所谓的国际税收协调其实就是多个双边国家所进行的协调,有实际权威的国际机制和国际组织尚未形成,统一的监管也没有出现。在此情形下,国家会有强烈的机会主义冲动,通过实行税收优惠、建立低税制等进行税收竞争。在全球化背景下,跨国公司能够在其数量众多的子公司之间利用各国税制的差异进行全球税收筹划,从而达到避税乃至不交税的目的,破坏税制的公平和完整,侵蚀各国税基,扭曲市场竞争。而要减少、避免此种情形的发生,双边主义模式的税收协调机制是不够的,各国只有加强合作,进行全球税收治理,才能维护自身的税收利益和税收主权。

(二)既有国际税收协调内容陈旧,不能解决经济全球化背景下跨国经营中产生的税收新问题

在经济全球化下,资本和劳动力出现了高度的流动性,产品制造基地从低成本地区向

[2] 参见李世杰:《全球治理视野下的G20研究》,上海社会科学院2011年博士论文,第13页。

[3] 参见曲博:《金融危机背景下的中国与全球经济治理》,《外交评论》2010年第6期,第63页。

低成本地区转移,国际贸易壁垒逐步消除,电信和通讯技术迅速发展,风险管理得到应用,无形资产被大量开发和利用。这使得跨国公司从先前的国别化经营模式向着供应链高度整合的全球化经营模式演变。联合国贸发会议在《1999 年世界投资报告》中曾指出,跨国公司已经成为全球经济的核心,在推动经济全球化和对外直接投资的高速发展上起了主导作用。<sup>[4]</sup> 在全球价值链模式下,跨国公司的企业管理、业务汇报和决策过程无需严格限定在企业实体之内,而是可以跨地区、跨法律实体进行部署。大型跨国公司与来源国的联系变得更加微弱,股东遍布世界各地,执行总裁的国籍与总部所在地不一致。但是,针对跨国公司的国际税收协调机制是在跨境活动集成化程度相对较低的经济背景下制定的,对于当前以信息及通信技术的不断发展为特征和以无形资产为主要价值驱动因素的全球化环境而言,未能跟上国际经济环境和企业经营活动的发展步伐。这使得国际税收法律的适用性正在减弱,国际税收协调机制的弊端日益凸显。

### (三)发展中国家、非政府主体参与国际税收协调不足

国际税收协调本身由发达国家发起,是为了解决发达国家跨国经营所得面临的来源国和居民国的双重征税问题,最终采用了以分配征税管辖权为内容的双边税收协定范本方式。由于发达国家一直是跨国经营的主要参加者,更容易产生跨国经营所得的双重征税问题,因此发达国家不仅是国际税收协调的倡导者,亦是国际税收协调的推动者。在早期税收管辖权的分配方面,发达国家和发展中国家分别以居民国和来源国的身份进行管辖权的协调和分配。随着国际经济的发展,国际税收协调范围的不断扩大,协调的内容也不断拓展。从早期转移定价协调,到 20 世纪 90 年代的税收竞争协调,再到当今的税收透明度、信息情报交换、利用税收竞争优惠的不纳税等协调,乃至经济全球化所带来的全球利润转移和税基侵蚀问题协调,无一不是发达国家推动并起着主导作用。与发达国家的积极参与相比,很多发展中国家由于财力、资源匮乏和税收管理经验不足,罕有乃至完全不参加国际税收协调。当发达国家开始应对税基侵蚀和利润转移等问题时,很多发展中国家面对的却是无财政传统、窄税基、缺乏熟练劳动力、落后的金融工具、腐败、军事冲突和政局不稳定等问题。<sup>[5]</sup> 不仅发展中国家在国际税收协调中的参与度不足,非政府组织亦很少参与国际税收协调。在经济全球化背景下,尽管催生税基侵蚀和利润转移项目的各种纷争大多都与发达国家的税收结构安排有关,但是跨国公司转移利润也损害了发展中国家的利益。这是因为,相比发达国家,发展中国家的财政收入更依赖公司税,税基侵蚀造成发展中国家税收收入匮乏,使得本可促进经济发展的公共资金严重不足。<sup>[6]</sup> 各国仅仅依靠自身的力量很难有效维护其税制的完整和财政税收利益,发达国家必须和发展中国家合作,共同采取措施应对税基侵蚀和利润转移等问题,才能有效地防止利润转移对

[4] UNCTAD, *World Investment Report 1999: Foreign Direct Investment and the Challenge of Development*, p. 77.

[5] Alicja Brodzka, Sebastiano Garufi (et. al.), *The Era of Exchange of Information and Fiscal Transparency: The Use of Soft Law Instruments and the Enhancement of Good Governance in Tax Matters*, 52 *European Taxation* 151, 179 (2012).

[6] OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project Explanatory Statement (2015 Final Reports)*, p. 4, <https://www.oecd.org/ctp/beps-explanatory-statement-2015.pdf>, 最近访问时间[2017-11-07]。

各国带来的税基侵蚀问题,维护国家税收主权。

## 二 全球税收治理的构成要素

### (一)全球税收治理的主体

全球税收治理是全球税收利益相关者的多元协同治理,参与其中的除传统主权国家和政府间国际组织外,还包括非政府组织和跨国公司等。

国家是全球税收治理的主要行为者。鉴于国家税收主权的绝对性,税务问题曾经很大程度上是各国政府的内部问题,<sup>[7]</sup>因此早期的国际税收协调,不管是世界范围还是区域范围,国家都是积极的行为者。全球治理产生后,虽然从协调到治理的出现标志着国家政治权威在全球层面上的分散化和碎片化,<sup>[8]</sup>民族国家因不能对全球性问题做出有效反应,不再占据国际关系领域的绝对核心地位,但鉴于国家拥有其他行为者所不可能拥有的主权和治理能力,国家依然是全球税收治理的主要行为者。首先,国家在全球税收治理中起着主导性作用。关涉全球税收治理的任何一场谈判,尽管也会有相关国际组织、跨国公司等积极参与,但发挥主导作用、扮演主要角色的仍然是主权国家。其次,国家可以制订税收领域的硬法,如制订国际条约、认可国际习惯等。关涉全球税收治理的任何硬法规则,都必须得到主权国家的同意才能生效。第三,国家是全球税收治理的主要资金提供者。关涉全球治理的任何一个项目,都需要主权国家提供必要的物质条件或资金支持。第四,全球税收治理措施的落实离不开国家。关涉全球税收治理的任何一项措施,唯有通过主权国家的政府才能得以实施。<sup>[9]</sup>在一定程度上可以这么理解,一旦“离开主权国家,全球治理就是一句空话”。<sup>[10]</sup>与此同时,“全球化与传统上由国家‘一致对外’的立法模式之间的张力正在冲击着国家内在的统一性和协调性,国家内部的各种机构需要获得一定的自主权力以处理与其职能相对应的对外经济管理事务。此时,需打破‘国家’作为单一一体之结构,将部分权力‘分解’给下属的政府各经济管理职能部门,而这些职能部门‘术业有专攻’,可以提高治理的效率和效果”。此时“政府”不仅可以是“一元化”的单位,也可以像在国内那样分别理解为政府的各个组成部分。<sup>[11]</sup>

政府间国际组织是全球税收治理的重要参与者。国际组织通过召开国际税收会议,发布国际税收报告,制订国际税收协定范本,在世界范围内征询各方意见,来发挥自身在全球税收治理中的作用。国际组织往往由专业财税专家、法律专家、律师等组成的税收工作组或委员会来从事这种工作,专业化程度高,制订出来的方案科学合理,因此国际认可程度高。在全球税收治理领域中的重要国际组织主要有经济合作与发展组织、联合国、国

[7] 参见刘永伟:《国家税收主权的绝对性考——以国际税收专约争议解决机制为视角》,《法商研究》2010年第5期,第85页。

[8] 参见王奇才:《全球治理法治化:一种对正当性的追问》,《吉林公安高等专科学校学报》2007年第1期,第21页。

[9] 参见于春洋:《全球化时代何以“反对民族国家”——对“民族国家终结论”、“世界政府”与“全球治理”等观点的析评》,《社会科学研究》2015年第2期,第74页。

[10] 李景治:《全球治理的困境与走向》,《教学与研究》2010年第12期,第32页。

[11] 参见徐崇利:《跨政府组织网络与国际经济软法》,《环球法律评论》2006年第4期,第414-415页。

际货币基金组织、世界贸易组织、世界银行等。经济合作与发展组织长期扮演着制定和传播国际税收标准领导者的角色,准确性是其被广泛认可的特征。该组织负责税收协调事务的是财政事务委员会,该委员会汇集了来自经合组织成员国的高级税务官员,以及阿根廷、中国、印度、俄罗斯和南非的代表,提供了一个就税收政策和税收管理交换意见的论坛,如税收政策的分析和统计、税收协定范本修订以及国际税收合作等。

联合国明确支持发展中国家的税收政策,其所制订的避免双重征税协定范本为投资或其他经济活动所在国家保留了较大份额的税收。<sup>[12]</sup> 近年来,联合国经济和社会理事会已设法加强联合国在国际税务合作方面的作用,多次召开会议强调“特别关注发展中国家和经济转型国家的需要”、“加强国际税收合作”。<sup>[13]</sup> 国际税务合作专家委员会是联合国专门处理税务事项的唯一机构,审议国际税务合作的政策和管理事宜,在提出侧重于发展中国家需要和优先事项的解决办法方面发挥着独特作用,如审查和修订避免双重征税范本、向发展中国家和经济转型国家提供能力建设和技术援助建议并予以特别关注等。尽管联合国提供了这样一个更具包容性和合法的税收政策论坛,也采取措施加强委员会的工作,但由于委员会的非政府地位及有限资源,<sup>[14]</sup> 其在促进国际税务合作方面的作用有限,以致除更新避免双重征税范本外,并不能解决实质性问题。联合国秘书长曾就国际税收合作问题呼吁,提出活跃于国际税务领域的所有国际组织必须开展有效合作,因为它们具有各不相同的成员组成、任务和比较优势。<sup>[15]</sup>

国际货币基金组织的职能并不是协调成员国之间的税收政策,但它通过提供技术建议的方式来影响成员国的财税政策。为与二十国集团和经济合作与发展组织财政透明度的优先事项一致,国际货币基金组织早在 1998 年就起草了《财政透明度良好做法守则》,设计了一套治理指南来帮助确保政府能提供一个清晰的政府结构和财政图,并专门针对从石油和矿产资源的收入中获得显著份额的国家出台了《资源收入透明度指南》,以此改善国际金融体制的结构。2008 年 3 月,国际货币基金组织财政事务部还就二十国集团议程中的气候与财政问题,出台了文件《气候变化的财政影响》,建议使用碳税、限量交易措施或兼采两种措施等财政手段来解决。美国次贷危机后,国际货币基金组织对成员国的财政监督变得更加重要。为此,该组织在 2009 年推出了《财政监测报告》,调查和分析公共财政的最新动态,更新危机财政影响和中期财政项目预测的报告,并在可持续发展基础上评估公共财政政策。此外,国际货币基金组织还根据二十国集团匹兹堡峰会布置的任务,在多伦多峰会前,于 2010 年 6 月出台了《金融部门的公平和实质贡献》报告,建议采用金融稳定贡献金、金融活动税等方式对金融机构征税。该报告是二十国集团的政策讨论

[12] 参见联合国秘书长的报告:《进一步加强国际税务合作专家委员会的工作》,经济及社会理事会国际税务合作问题特别会议,2015 年 4 月 22 日,纽约,15-03800(C)。

[13] 参见 2002 年 3 月联合国蒙特雷会议后形成的《发展筹资问题国际会议的〈蒙特雷共识〉》(A/CONF.198/11)和 2008 年 11 月多哈会议后形成的《发展筹资问题多哈宣言》(A/CONF.212/L.1/Rev.1, p.4)。

[14] 参见联合国秘书长的报告:《进一步加强国际税务合作专家委员会的工作》,经济及社会理事会国际税务合作问题特别会议,2015 年 4 月 22 日,纽约,15-03800(C)。

[15] 参见联合国秘书长的报告:《进一步加强国际税务合作专家委员会的工作》,经济及社会理事会国际税务合作问题特别会议,2015 年 4 月 22 日,纽约,15-03800(C)。

输入基金组织报告的结果。

世界贸易组织的宗旨是扩大货物和服务的生产与贸易,没有强制规定成员国的税收政策。但是,为实现上述宗旨,减少乃至消除关税和非关税壁垒是其重要措施。因此,世界贸易组织可以间接影响其成员方税收法规,实现其在成员方间的税收治理。例如,该组织的《补贴与反补贴措施协议》就涉及税收问题,针对一成员方扭曲贸易的补贴,其他成员方可以通过征收反补贴税措施来予以规制。

为加强国际税务合作,国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国和世界银行在2016年4月建立了税务合作平台,通过行政支持和诸如会员大会、技术会议等方式来为发展中国家处理跨国企业税收提供手段,支持有兴趣的发展中国家参加该行动方案,帮助发展中国家进行税收能力建设,提高对全面和有效的信息交换机制的认识,分析并提供税收和非正式经济关系的指南,分享和协调成员之间有关收入统计、税收管理、资源税以及资助的商品服务的税收待遇等信息。

非政府组织、跨国公司等也是全球税收治理主体的组成部分。非政府组织积极参与全球税收治理,发挥着重要作用。非政府组织通过提供专业知识、为政治协商提供正式渠道以外的机会、促进政府间国际组织实现问责、监督政府实施国际协作、在决策过程中为没有被充分代表的群体发声等方式,参与全球治理并发挥其作用。<sup>[16]</sup> 税收正义联盟是税收领域的非政府组织,该组织在国际税务和金融监管领域致力于高水平的研究和宣传,分析和解释税收的作用以及逃避税、税收竞争和避税天堂的有害影响,尤其关注离岸避税天堂问题。此外,全球税收治理的兴起正是因跨国公司进行全球税收布局、侵蚀各国税基而引发的,同时跨国公司具备了整合全球资源的能力,能与其他行为体形成优势互补和利益互动,弥补国家治理的不足和缺失。因此,跨国公司等也是全球税收治理的重要行为体。

全球税收治理的二十国集团领导机制是其重要特色。自2009年4月二十国集团伦敦峰会发布了反税收欺诈声明以来,二十国集团在国际税收治理方面就开始扮演积极的领导角色,全球税收治理领域形成了以二十国集团为主导,经济合作与发展组织提供技术支持和政策制定,联合国、国际货币基金组织、世界银行等积极参与的机制。在这个机制中,二十国集团通过峰会宣言等,凝聚全球税收治理共识,起着政治引领的作用。经济合作与发展组织则凭借自身的专业经验和技能,接受二十国集团的委托,制订具体方案,提供具体技术支持,起着实际的制订者和执行者的功能,成为二十国集团的积极合作伙伴。其他国际组织如联合国、国际货币基金组织、世界银行等也积极参与,各有侧重,共同服务于全球税收治理。这样的领导机制可以发挥各国际组织的比较优势,形成相互协同、相得益彰的关系。

从全球税收治理的实践来看,大量非国家行为体如非政府组织、跨国公司等都积极参与全球税收治理,并得到了快速的发展。但鉴于国家和非国家行为体的非对称关系,在全

[16] Steve Charnovitz, Two Centuries of Participation: NGOs and International Governance, 18 *Michigan Journal of International Law* 184, 268 (1997).

球治理中,无论是权力配置还是治理能力,国家行为体都远高于非国家行为体。<sup>[17]</sup> 全球税收治理领域也是如此。其实,国家行为体和非国家行为体在全球税收治理中的关系是一种此消彼长但又相互依赖的关系,缺少任何一方均不能构成有效的全球税收治理结构。2008 年全球金融危机爆发以来,新自由主义受到严重挑战,国家行为体在国际体系治理中的作用得到了强化,强调国家中心主义的治理在一定程度上得到了回归。

## (二) 全球税收治理的规制

全球规制是全球治理的核心,包括用来调解国际关系和规范国际秩序的所有跨国性原则、规范、标准、政策、协议和程序,<sup>[18]</sup> 这些原则、程序、规则既包括了传统公法视角下的正式程序和制度,也包括了非正式的程序和制度,<sup>[19]</sup> 即所谓硬法和软法。全球税收治理主体的多元化决定了全球税收治理的规制也包括硬法和软法,前者即国家间制定的由国家强制力单独或集体保障实施的国际条约和国际习惯,后者即由政府间组织、非政府组织、跨国公司等制订的、对当事方具有事实效力的原则、规范、标准、政策、协议和程序。鉴于税收主权对国家的重要性,再加上各国税制的差异以及经济发展水平的不同,基本不存在因长期、反复实践而形成的各国认为具有法律约束力的规则,即国际习惯。即使是条约,全球多边税收条约也很不容易达成。国际税收硬法主要以双边条约为主,辅之以少量区域协定和多边税收条约。

相比国际税收硬法的稀缺,国际税收软法在国际税收治理中大量涌现。非国家行为体积极参与全球税收治理,促进全球税收治理的发展,产生了大量的软法。如经济合作与发展组织、联合国、国际货币基金组织等通过召开国际会议,发表研究报告或者发布相关宣言、倡议来参与税收治理,由于这些报告、宣言、倡议等体现税收领域的专业化水平,具有相当高的国际认可度,因而往往属于国际软法范畴。非政府组织、跨国公司等虽然不具有国际法上的主体资格,但它们是当代全球税收治理中不可缺少的一股重要力量,这些实体通过推动全球税收标准、规则等的制定(如全球税收透明度和信息交换论坛倡导的信息交换标准)在全球税收治理领域发挥重要影响。这些标准、规则等往往具有事实上的约束力,也是国际组织、国家制定硬法的参照物,因而也属于国际软法范畴。

在全球税收治理时代,我们理应具备更宽广的视野,既要重视由国家共同制定的、并主要由国家保障实施的传统国际税收硬法规范,也应广泛关注由各种非国家行为体制定的、得到当事方自愿遵守和执行的国际税收软法。对于那些涉及各国间激烈权力斗争和利益冲突的重要税收领域,需要通过国际税收硬法来规范。例如,各国财政收入、国家间税收管辖权划分等基本事项只能通过国际税收协定来厘定。而对于一些技术性强、复杂多变的全球事务性税收问题,由比较稳定的国际税收条约来调整,可能会过于僵硬,并容易形成法律的滞后性,而国际税收软法恰可在此领域填补空缺。同时,国际税收软法对国际税收条约的制定具有促进作用。例如,全球税收透明度和信息交换论坛早期规定的情

[17] 参见陈伟光:《全球治理与全球经济治理:若干问题的思考》,《教学与研究》2014年第2期,第54页。

[18] 参见俞可平:《全球治理引论》,《马克思主义与现实》2002年第1期,第25页。

[19] 参见张庆麟、刘天姿:《论全球金融治理中的软法》,《国际经济法论丛》2011年第1期,第262页。

报信息交换标准,为各方提供互动和互学的长期机会,以逐步弥合各方的实质分歧,为导向国际税收硬法准备条件,后来被《多边税收征管互助公约》所吸收,成为全球税收情报交换的新标准。当然,也可能存在硬法与软法之影响力难分伯仲的情形,但这样势均力敌的情形仍属有限。<sup>[20]</sup> 2017年6月7日,包括中国在内的全球67个国家和地区的政府代表在法国巴黎共同签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》。这是国际税收历史上浓墨重彩的一笔,也是中国方案纳入国际税收治理体系的重要成果。

### (三) 全球税收治理的对象、价值和结果

全球化时代,跨国公司在进行全球经营布局时,利用各国税制、税收优惠制度等的差异在全球范围内进行税收筹划从而逃避税收的情况愈发严重。在英国公共账目委员会的听证会上,亚马逊、谷歌和星巴克的税收筹划结构被公开加以讨论和审查,<sup>[21]</sup>因此,全球税收治理针对国际税收领域出现的因逃避税收而导致的侵蚀税基转移利润问题展开了治理。

全球税收治理价值指的是全球税收治理中普遍认同的价值。它是经过广泛协商之后,在全球税收规制的基础上为全球税收治理主体所自愿践行的价值理念,并能在全球治理过程中充分显现其价值功用。“全球治理体系规则与一定价值取向的社会公共观念、文化、价值观具有一致性,而后者往往是前者获得合法性的基础。”<sup>[22]</sup>全球治理必须有价值支撑,全球治理规则的形成是以一定的价值共识为基础的,如果没有一定的价值作为支撑,全球税收治理规则就丧失其合法性。在全球税收治理过程中,修改、制定新的国际税收规则,公平分配来源国与居民国之间的征税权,同时帮助发展中国家提高税收治理能力,既是全球税收治理的目的,也是全球税收治理价值理念的彰显。因此,随着全球税收治理的推进,民主、公平、公正等理念正在被全球税收治理主体逐渐接受。民主意味着原先由发达国家主导的税收治理结构和规则必须进行改革,发展中国家、低收入国家及非国家行为体有更多的机会参与到全球税收治理中去。2016年4月,国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国和世界银行宣布共同建立税收合作平台,帮助发展中国家提升参与全球税收治理的能力。中国作为最大的发展中国家,一直主张建设民主多元的全球治理体系,主张国家不分大小强弱,在国际治理中一律平等,积极推动全球治理的民主化。公正公平也是全球税收治理的共同呼声和崇高目标,公正公平就意味着世界各国,不管是发展中国家还是发达国家都能公平地分配征税权,共享全球税收治理的成果和收益,从而促进国际经济秩序朝着更加公正合理的方向发展。税基侵蚀和利润转移项目的目标之一就是建立一套国际社会普遍认可的规则,以判断税收征管竞争的公平。二十国集团领导人杭州峰会也宣布,“继续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并促进增长”,强调新的国际税收合作体系必须基于公平原则。而要实现国际税收治理的公平公正,按照二十国集团倡导的“利润在经济活动发生地和价值创造地征税”原

[20] 参见徐崇利:《全球治理与跨国法律体系:硬法与软法的“中心——外围”之构造》,《国外理论动态》2013年第8期,第27页。

[21] 参见[美]伦纳德·瓦格纳著:《OECD税基侵蚀和利润转移(BEPS)行动计划对发展中国家的影响(上)》,陈新译,《国际税收》2015年第7期,第33页。

[22] 参见蔡拓、吴娟:《试析全球治理的合法性》,《教学与研究》2005年第4期,第34页。

则分配征税权就很重要,否则,现存税收规则存在的问题就将妨碍公平的实现,同时也会扭曲资本流动,影响生产要素配置,增加世界经济增长风险。

全球税收治理的勃兴既表明人类在全球化时代所面临的税收问题,也说明人类为追求全球经济复苏和繁荣所做的努力。税收治理是否能取得期盼的效果,既取决于税收规制的合理性,也取决于税收治理措施的可操作性。由于税收治理效果必须是在全球治理过程中逐渐显现,因而现在判断其效果的好坏还为时尚早。但只要人类社会意识到税收治理的重要性,并且愿意求同存异,积极采取行动,全球税收治理就一定能促进世界经济的发展,解决人类社会在经济全球化过程中产生的税收问题。

### 三 当前全球税收治理面临的挑战

#### (一) 二十国集团领导机制的完善及持续领导力的提供问题

虽然全球税收治理出现了以二十国集团为主导,经合组织提供技术支持和政策制定,联合国、国际货币基金组织、世界银行等积极参与的机制,但该机制也存在如下问题。

一是二十国集团持续提供全球税收治理领导力问题。二十国集团是全球金融危机出现后的危机应对机制,针对金融危机出台了一系列措施,成功地化解了金融危机,全球经济开始回升。危机过后,很多人担心“二十国集团根本性的危机在于,如果不扩大议题范围,将会面临金融危机过后领导人从二十国集团平台后撤的现实威胁。二十国集团应该在议题设置上更具战略雄心,以此巩固其优于八国集团的优势地位”。<sup>[23]</sup> 因此,二十国集团扩大了议题,针对全球贸易、投资、气候问题展开了治理。2009 年伦敦峰会发布了反税收欺诈声明,2012 年墨西哥洛斯卡沃斯峰会提出“需要阻止税基侵蚀和不合理的利润转移”,开始了全球税收治理,并得到了很多国家的响应。但是,二十国集团机制与布雷顿森林体系的国际货币基金组织、世界银行等正式国际机制不同,它是一种非正式国际机制,在机构建设方面,每年的轮值主席国吸收前一轮主席国和后一轮主席国作为成员,设立“临时秘书处”;在议题设置方面,每年的轮值主席国根据国际政治经济形势变化的情况自由设置议题,讨论国际政治经济等方面的热点问题。自伦敦峰会后,2012 年二十国集团墨西哥洛斯卡沃斯峰会、2013 年圣彼得堡峰会、2016 年杭州峰会都设置了与全球税收治理相关的议题。但基于二十国集团由轮值主席国自由设定议题的规定,以后的领导人峰会能否将议题持续集中在全球税收治理方面是尚存疑问。此外,国际货币基金组织、经济合作与发展组织、联合国和世界银行集团这四个重要的国际组织也达成合作协议,建立税务合作平台,这凸显了全球经济治理中税收治理的重要性,在一定程度上意味着二十国集团机制外的一个机制正在出现,可能在一定程度上分享二十国集团的领导力。全球税收治理要取得成果并见成效,一个真正具有领导力的机制是不可缺少的。因此,二十国集团峰会要继续为全球税收治理提供领导力,而这既需要国际社会对全球税收治理问题达成共识,也需要加强二十国集团本身的机制建设。

[23] 张海冰:《G20 机制化的趋势及影响》,《世界经济研究》2010 年第 9 期,第 11 页。

二是经济合作与发展组织作为执行机构,其制定的方案能否得到世界上大多数国家的认可。经济合作与发展组织早期是由较为发达的欧洲国家和美国组成的,致力于建立一个更强大、更纯洁和更公平的世界经济,现在的34个成员国中虽然也有土耳其等发展中国家,但仍被认为是“强国俱乐部”、“发达国家集团”,大部分发展中国家都不是其成员。因此,经济合作与发展组织制订的方案会出现这样几个问题:一是方案制定程序可能有违二十国集团成员民主协商、平等决策的议事原则,得不到大多数发展中国家的认可;二是方案可能被认为在一定程度上反映了发达国家的利益。因为经济合作与发展组织绝大多数成员国都是典型的资本输出国,属于国际税收中的居民地国,而发展中国家大多属于来源地国。经济合作与发展组织的方案要获得认可,既需要加强方案的民主协商程序,也需要以更加细致的方式征询发展中国家的意见,吸收发展中国家的意见。

三是各国际机构的协调问题。在国际税收领域,参与全球税收治理的国际组织很多,但它们并没有明确的工作分工,功能重叠、各有侧重、指令冲突的现象经常出现,相互竞争与重叠的组织机构在制订全球税收政策过程中存在利害关系。如联合国国际税收合作专家委员会作为一股新兴势力,专注于税收协定和转让定价方面事宜。经济合作与发展组织税收管理论坛,可以将来自46个国家税务当局的负责人聚集在一起,为税收管理事先制定指导方针。当然,也有许多较小的组织存在,例如国际联合反避税信息中心。全球税收治理政策连贯性的缺乏可能会损害这些国际组织的集体可信度,招致公众质疑。对二十国集团来说,协调好参与税收治理的国际组织,使之形成全球税收治理的合力至关重要。

## (二) 全球税收治理的民主化问题

全球税收治理自提出后获得了很大发展,参与的国家和非国家行为体日益增多,但在民主化方面仍然存在一定问题。考察全球经济治理的实践,可以发现发达国家、来自发达国家的非政府组织或民间组织是积极的参与者,而那些经济不够强大、民众被边缘化或被排除在决策之外的国家,其全球治理的参与度并不够,<sup>[24]</sup>在全球税收治理方面,这一问题尤为突出。以税收情报交换为例,发达国家之间以及发达国家与其他相关国家之间的情报交换比较活跃,而发展中国家之间的情报交换则很少,即使参与,其受益程度也远不如发达国家。<sup>[25]</sup>经济合作与发展组织发布应对税基侵蚀和利润转移项目以来,组织了四次区域性深度磋商会议和五次全球性主题论坛,邀请全球超过110个税收管辖区及大量社会团体和企业界代表参会,通过各类地区性和全球性高层政策对话,广泛征求发展中国家的意见和建议。即便如此,仍有一些发展中国家不参与或只是部分参与,如东南亚国家联盟的成员国。东南亚国家联盟是一个发展中国家组成的区域性组织,由于东盟成员国税收体制不发达、东盟在促进内部经济一体化中采取税收优惠措施等原因,其成员国反避税意愿较低。东盟成员国10个成员国中,未参与、部分参与全球反税基侵蚀和利润转移行动的国家占了大多数,文莱、缅甸、柬埔寨、老挝均未参与,马来西亚、越南、泰国、新加坡都

[24] 参见[英]戴维·赫尔德、[美]凯文·扬著:《有效全球治理的原则》,朱旭译,《南开学报(哲学社会科学版)》2012年第5期,第2页。

[25] Miranda Stewart, Transnational Tax Information Exchange Networks: Steps towards a Globalized, Legitimate Tax Administration, 4 *World Tax Journal* 151, 177 (2012).

只是部分参与,只有印度尼西亚、菲律宾参与并自愿接受多数条款。<sup>[26]</sup>

究其原因,主要有如下几个:一是发展中国家虽然也参加了各种磋商、论坛、对话,国际话语权有所加强,但基于专业人才、谈判能力等方面存在的劣势,并不能在全球税收治理中与发达国家形成成熟的平等协商机制。正如赫尔德所指出的那样:“即使发展中国家在主要政府间国际组织的谈判桌上有席位,或者在重要国际会议中有席位,也不能确保代表的有效性。”<sup>[27]</sup>发达国家在谈判议题之外的“隐形”谈判权(施加压力)、水平较高的技术专家组成的代表等,都使得发达国家能充分行使话语权,而发展中国家在行使话语权方面的能力还有待提高。二是发展中国家存在的税收问题未获得关注。国家的税制不同、经济发展阶段不同,产生的税收问题也不尽相同。如转让定价可比物的缺乏、滥用低效率税收优惠政策等是发展中国家重点关注的问题,但并未纳入应对税基侵蚀和利润转移项目。三是非政府组织的发展不平衡,发达国家的非政府组织在全球税收治理中更有话语权。虽然非政府组织参与全球税收治理极大地提高了治理的民主程度,但非政府组织多来自发达国家,体现发展中国家观念和要求的非政府组织相对较少,如 1999 年西雅图世贸组织理事会认可的 738 个国际非政府组织中,87% 来自工业化国家。<sup>[28]</sup>此外,发展中国家的非政府组织获得政府的经费支持力度较发达国家要少,往往更依赖发达国家经费的支持,因此亦会向捐助者做出不同程度的妥协,或多或少体现捐助者的意愿,偏离本国的国情和诉求。例如 20 世纪 90 年代印度非政府组织的年收入 90% 来自国外,而在接受调查的 62 个东非国家的组织中,其中 36 个对国外资金的依赖度高达 75% - 100%, 7 个在 50% - 75% 之间。<sup>[29]</sup>对外来资金的过度依赖使得发展中国家的非政府组织不管是在安排项目还是设计发展战略方面,都可能脱离本国实际而迎合捐款者的偏好。

有效的全球税收治理应当是包括国家、国际组织、跨国公司等在内的行为体全员充分参与的治理。若不帮助、支持发展中国家培养人才,不设置发展中国家关注的议题,就不能调动发展中国家的积极性,实现全球税收的有效治理。

### (三) 全球税收治理措施执行和实施面临的挑战

经济合作与发展组织和二十国集团推出应对税基侵蚀和利润转移项目的 15 项行动计划后,也面临着执行和实施的问题。经济合作与发展组织和二十国集团将该项目的合作时间延续到 2020 年,确保能够有效实施项目内容,同时有针对性地监督已达成共识的措施的实施。在该项目的 15 项行动计划中,有些项目的措施要求国家修改国内税收法律法规,如消除混合错配安排影响的解决、受控外国企业规则、限制通过利息扣除和其他财务支出侵蚀税基、强制披露原则、无形资产优惠税制规则以及国别报告的工作成果;有些项目则要求国家修订与别国签订的双边税收协定,如消除混合错配安排影响的解决、防止税收协定优惠的不当授予、防止人为规避构成常设机构等。为提高双边协定修改的效率,经济合作与发展组织和二十国集团通过应对税基侵蚀和利润转移项目第 15 项行动计划,

[26] 参见秦伟:《全球“反避税”?》,《21 世纪经济报道》2014 年 10 月 23 日第 2 版。

[27] [英]戴维·赫尔德:《重构全球治理》,杨娜译,《南京大学学报》2011 年第 2 期,第 24 页。

[28] 参见王天韵:《全球治理民主化研究》,南开大学博士论文,2014 年 5 月,第 216 页。

[29] 参见王绍光著:《多元与统一——第三部门国际比较研究》,浙江人民出版社 1999 年版,第 27 - 28 页。

制订了一个能对多个双边税收协定进行统一修订的多边法律工具。经济合作与发展组织和二十国集团认为,采用这种方式至少有三个好处:一是具有高度的针对性;二是避免对3000多个双边协定逐个修订,能对多个双边税收协定同步修订;三是防止国家采用单边或不合作的方式不修订双边税收协定,从而影响国际社会治理税基侵蚀和利润转移现象的迫切需要。此外,应对税基侵蚀和利润转移项目第14项行动计划提出了创建更有效的争端解决机制,提出制定方案以应对相互协商程序下缔约国解决税收协定相关争议出现的阻碍,包括仲裁条款的缺失以及某些情形下拒绝使用相互协商程序的情况。

相较于以往的国际税收治理措施,应对税基侵蚀和利润转移项目计划更注重执行和实施的效果,同时有意识地把全球层面上制订的柔性标准朝着有约束力的协议方向改变。但就目前该计划的规定来看,仍然面临着一定的挑战。首先,《实施税收协定和相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》的条款太过灵活。为尽可能吸引更多不同政策立场观点的国家参加,该公约设计了不同程度范围的保留条款和可供选择适用的选择性条款,除少数体现最低标准性质的应对措施条款不允许保留外,大多数情形下应对税基侵蚀和利润转移项目的措施的实体性规则都存在一个由一款至多款保留规定构成的封闭式保留清单。这样,在确保该公约具有高度灵活性的同时,却也使得公约的执行打了折扣。

其次,通过多边法律工具来保证应对税基侵蚀和利润转移项目的措施的实施,应用复杂,难度较大。因为多边法律工具与双边税收协定的关系是一个复杂的法律问题,<sup>[30]</sup>即使一个双边税收协定构成应对税基侵蚀和利润转移项目的规定的“涵盖税收协定”,从而适用该公约,但公约条款能否替代、修改、增补该双边税收协定条款或直接在双边税收协定中也仍需具体分析。因此公约生效后的应用会很复杂,具体应用的细节还有待后续实践来验证和优化。

最后,争端解决方面也存在挑战。双边税收协定下国家间解决争端的主要机制是相互协商程序,但由于该程序存在效力问题且效率较低,因此难以及时有效地解决与协定解释或应用相关的争议。对此,在双边税收协定中设置具有强制约束力的仲裁条款是比较理想的解决方法。但多边条约只就相互协商程序设置了最低标准,具有强制约束力的仲裁条款属于缔约方可自由选择条款。因此,继续完善争端解决机制,让该机制高效有序运转对应税基侵蚀和利润转移项目的成功至关重要。

#### 四 中国参与全球税收治理的法治进路

自改革开放以来,中国经济经过三十多年的快速发展,在2009年超越日本成为世界第二大经济体。此后,中国国内生产总值稳居世界第二位,占世界经济总量的比重逐年上升。2014年,中国首次实现对外投资规模超过利用外资规模,成为资本净输出国;同时,亦超过美国成为全球外商直接投资第一目的国。在全球税收治理不断加强的背景下,各国纷纷通过加强税收管辖权来争夺国际税源,防止税基侵蚀和利润转移。中国要进一步扩

[30] 参见廖益新:《多边法律工具与双边税收协定》,《国际税收》2017年第6期,第21页。

大对外开放,全面提高开放型经济水平,就必须以更加积极的姿态参与全球税收治理,吸收全球税收治理成果,加强全球税收治理话语权,提高中国税收治理的现代化和法治化水平。

### (一)以法治方式推进中国参与全球税收治理的必要性

首先,以法治方式推进中国参与全球税收治理是全面依法治国方略的需要。财政是现代国家治理的基础和重要支柱,直接关乎国计民生,影响强国富民和稳定发展。<sup>[31]</sup> 由于全面依法治国是实现国家治理现代化的基础和保障,国家治理现代化必然要求国家治理法治化,因此作为财政核心支柱的税收治理也必然要求法治化。税收法治是法治形态中的一种,其含义是指在税收“良法”的前提下,征税权受到了充分制约、税法权威得以确立、征税机关的权力、纳税人的权利得到了税法的确认与保护的一种法治状态。在西方资本主义国家法治发展过程中,税收法治甚至被认为是法治发展的先头军。<sup>[32]</sup> 在我国实现国家治理现代化的过程中,将税收法治放在整个法治化建设首当其冲的位置,<sup>[33]</sup> 是我国全面推进依法治国总目标必须抓住的龙头环节,也是衡量我国治理法治化的主要标准之一。

其次,以法治方式推进中国参与全球税收治理是全球税收治理法治化的需要。税收治理的法治化方式不仅适用于国内税收治理,全球税收治理的法治化趋势也越来越明显。在国际税收治理兴起的几年里,国际税收治理的规制得到了加强,大量的软硬法规则出现,即使原来主要由大量避免双重征税协定这类双边条约构成的硬法规则中,也出现了《多边税收征管互助公约》、《转让定价国别报告多边主管当局间协议》、《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》等多边税收条约。良法是善治的保障,法制是实现“法治”的基本前提。国际税收法律制度与国际法基本原则、强行法一道,成为促使全球税收治理走向“法治化”、实现“善治”的重要制度保障。<sup>[34]</sup> 全球税收治理的发展使得一国的税收法治包括了本国国内的税收法治和本国参与的全球税收治理法治两个部分,这两个部分不是彼此排斥、互不相容的关系,而是有着互相配合、互相补充、互相渗透的密切联系。国家在进行国内税收治理时必须考虑本国参与的国际税收治理,而在参与国际税收治理时也要考虑本国税收治理的水平、要求,必要时要把参与的国际税收治理成果纳入本国国内税收体系中。全球税收治理的法治化使得国家对税收主权的坚守从实质坚持到行使的分割化,越来越多的国家通过让渡税收主权来吸收全球税收治理成果。对于我国参与的全球税收治理成果,不管是国家政治层面的承诺,还是法律层面的签署,都会使我国承担一定的国际义务。把这些国际义务纳入国内法体系中,使之成为国内税收法治的一部分,本身就是税收法治化的过程。这种法治化过程不仅保证了我国对国际义务的履行,体现我国有约必守的原则,也提高了我国税收的透明度。

第三,以法治方式推进中国参与全球税收治理是提高中国国际税收治理话语权的重要途径。国际机制分为正式和非正式两种,<sup>[35]</sup> 正式国际机制是指由国际组织通过法律条

[31] 参见张守文:《税制变迁与税收法治现代化》,《中国社会科学》2015年第2期,第80页。

[32] 参见谭志哲:《当代中国税法理念转型研究》,2012年西南政法大学博士论文,第126页。

[33] 参见贾康:《改革中的税收法定》,《经济》2017年第1期,第9页。

[34] 参见刘志云:《论全球治理与国际法》,《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2013年第5期,第90页。

[35] Donald Puchala & Raymond Hopkins, *International Regimes: Lessons from Inductive Analysis*, in Stephen Krasner, ed., *International Regimes*, Peking University Press, 2005, p. 65.

约的方式来建立,通过理事会、大会及其他实体的方式来维持并由国际官僚机构来保障协议实施的国际机制,如联合国、国际货币基金组织、世界银行等;而非正式国际机制是指成员国依据彼此所追求目标之间能够达成的共识来建立,并根据彼此共同利益或“君子协定”以及相互之间的监督来保障协议实施的国际论坛,如亚太经济合作与发展组织、八国集团、金砖五国等。不管是正式机制还是非正式机制,都在一定程度上被认为是“国际制度或者全球法治的同义语”。<sup>[36]</sup> 随着全球治理实践的发展,为了满足进一步提高或增强自身在全球治理中的各种效能之需求,国际机制乃至整个国际关系的“法制化”与法律关系的“国际化”就成为重要的发展趋势。<sup>[37]</sup> 党的十八大报告首次在官方文件中提出“推动全球治理机制变革,积极促进世界和平与发展,在国际事务中的代表性和话语权进一步增强”。在2016年二十国集团杭州峰会上,中国通过主题议题以及预期成果的设计,推动二十国集团从一个危机应对机制向长效治理机制转变。中国不仅在重大的文献中表达了推进全球税收治理机制建设的决心,也通过自身行动积极参与全球治理,推动全球治理机制的发展。在全球税收治理法治化背景下,倡导国际法治,以法治方式推进中国参与全球税收治理,不仅有助于传扬中国的新理念和树立中国新形象,也使得中国的倡议更容易被接受,从而提高中国全球税收治理的话语权。

## (二) 中国参与全球税收治理的法治进路

全球税收治理的成果只有被国家采纳,在国家国内层面得到实施,才能真正解决全球税收出现的问题,实现善治。对照体现全球税收治理主要内容的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》等,中国要在国内以法治化路径落实该成果,应当采取如下措施。

### 1. 树立大国税务理念,担当大国税务责任

过去在发达国家牵头制定国际税收规则的过程中,中国缺少话语权。近年来,我国把握二十国集团委托经济合作与发展组织对国际税收规则进行新一轮重塑的重大机遇,积极作为,发出中国声音,贡献中国智慧,逐步实现由国际税收规则的接受者向制定者的角色转变,依托“一带一路”倡议聚集广大发展中国家权益发声,积极维护发展中国家利益,为经济社会发展带来税收支撑。习近平总书记在2014年二十国集团布里斯班峰会上,首次就税收问题提出“强化全球税收合作,打击国际逃避税,帮助发展中国家和低收入国家提高税收征管能力”三点主张。税收合作已经成为促进世界经济包容发展的新引擎。我国积极参与防止税基侵蚀和利润转移的行动计划、联合国国际税收规则制定和税收情报交换国际规则制定,主动提出“修改数字经济税收规则”等1000多项立场声明和意见建议,主导提出的“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”成为防止税基侵蚀和利润转移计划的指导原则,在国际税收指导原则、数字经济、无形资产等领域作出了特殊贡献,并于二十国集团杭州峰会完成“华丽转身”,改变发达国家主导规则制定的局面,有力将理念融入新的国际税收规则中,为维护广大发展中国家的利益和促进各项成果的顺利完

[36] 参见何志鹏:《国际法治何以必要——基于实践与理论的阐释》,《当代法学》2012年第4期,第142页。

[37] 参见刘志云:《论全球治理与国际法》,《厦门大学学报(哲学社会科学版)》2013年第5期,第91页。

成作出重要贡献。2016 年,国家税务总局提出到 2020 年基本建成与我国大国地位和对外开放格局相适应,顺应国际发展形势,具有中国特色的国际税收新体系,实现国际税收管理体系的全面升级和现代化。2017 年 6 月,包括中国在内的 67 个国家和地区的政府代表共同签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》,实现税收协定历史上规模最大、范围最广的一次多边合作与协调,为一揽子修订全球 3000 多个彼此之间存在差异的税收协定提供法律工具。这是国际税收历史上浓墨重彩的一笔,也是中国方案纳入国际税收治理体系的重要成果。我国税务部门积极倡议金砖国家深化多边税收合作,2017 年 7 月,在杭州举行金砖国家税务局长会议联合签署金砖国家税务合作的第一份机制性文件——《金砖国家税务合作备忘录》,建立金砖国家税务合作制度性机制,制定税收征管能力建设合作方案,发出增加税收确定性的共同倡议。

经济合作与发展组织税收政策与管理中心主任帕斯卡(Pascal Saint-Amans)认为:“中国目前正在全面参与国际税收规则的改变,已经成为我们正在建立的国际税收社区的重要成员,中国在推动二十国集团国家将税收提上非常重要的议程方面发挥了重要作用。”<sup>[38]</sup> 中国对世界经济增长贡献越来越大,搭乘中国发展快车的国家越来越多,国际税收对全球治理体系建设和经济发展的作用必将越来越大,中国将承担起更多责任。中国应当担当大国税务使命,承担起稳健、成熟的大国责任,不断创新理念,推介中国方案,更加主动积极参与国际税收规则制定,为全球经济发展贡献更多的中国税务力量。

## 2. 遵循《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》相关规定,修订双边税收协定

《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》旨在将涉及国际税改的防止税基侵蚀和利润转移计划项目在应对混合错配、防止协定滥用和人为规避常设机构地位、改进税收争议解决机制等方面提出的与税收协定有关的改革建议措施的一揽子成果应用于全球 3000 多个税收协定中。该公约将在为具体税收协定政策提供灵活性的同时,执行最低标准防止协定滥用,并改进争议解决机制。同时,该公约通过对全球各国开放加入的方式,使各成员方政府采取项目所制定的其他税收协定措施来完善本国的税收协定,以迅速、协调和一致地实施这些与税收条约有关的应对措施。

目前,我国税收协定网络已覆盖全球 106 个国家和地区,与包括“一带一路”沿线国家在内的 116 个国家和地区的主管税务部门建立双边税收合作机制,<sup>[39]</sup> 基本覆盖我国主要投资目的地和投资来源地,为双边税收合作奠定法律基础,为跨境纳税人减轻税收负担、避免双重征税、提高税收确定性、解决涉税争议创造了有利的税收法律环境。中国是积极参与防止税基侵蚀和利润转移计划的国家之一,无疑会以一种积极的态度遵循《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》相关规定,修订双边税收协定。然而必须明确,并非该公约成员方双边税收协定网络中所有现行的双边税收协定

[38] 参见“深度参与国际税收改革 书写大国税务责任担当——党的十八大以来国际税收改革发展综述”,[http://www.gov.cn/xinwen/2017-10/12/content\\_5231350.htm](http://www.gov.cn/xinwen/2017-10/12/content_5231350.htm),最近访问时间[2017-11-07]。

[39] 参见“深度参与国际税收改革 书写大国税务责任担当——党的十八大以来国际税收改革发展综述”,[http://www.gov.cn/xinwen/2017-10/12/content\\_5231350.htm](http://www.gov.cn/xinwen/2017-10/12/content_5231350.htm),最近访问时间[2017-11-07]。

都将纳入这一公约的适用范围。根据公约第1条规定,纳入公约适用范围的仅是各成员方所有现行双边税收协定中符合公约第2条第1款第1项规定的“涵盖税收协定”构成条件的双边税收协定。对此,我国应该做好以下工作:首先,根据公约允许成员方加入时对各相关实体性条款做出保留的范围以及我国应对公约措施的政策立场,从维持现有的双边税收协定关系的稳定性,避免对国内税法制度适用造成不利的限制影响的角度考虑,可以暂时保持原状。其次,根据公约各项实体性条款中的兼容性条款,全面梳理我国现有各双边税收协定中的有关条款,明确公约中的有关实体性措施条款将取代、修改现有涵盖税收协定中的何种条款,或者是需要在涵盖税收协定中增补何种条款,并及时与各具体双边协定的缔约国对方主管当局就以上事项进行沟通联系,争取达成一致认识;如果缔约双方就涵盖税收协定中是否存在有关兼容性条款规定的现行条款存在分歧,则应通过相互协商程序解决此种认定分歧问题。<sup>[40]</sup>最后,公约规定了成员方可以随时通知保存人撤销其保留,或以更小范围的保留替代原先作出的保留。因此,随着时代的进步和情势的变化,我国可以在适当时机建议撤销或缩减原先的保留范围,并征求缔约对方的意见;若对方有不同意见,则尽量通过相互协商程序达成一致。

### 3. 税收法定原则入宪,适应跨境征税需要

为适应全球化背景下跨境征税的需要,有必要修改我国宪法的相关条款,将税收法定原则入宪。党的十八届三中全会通过的《中共中央关于全面深化改革若干重大问题的决定》,首次在党的纲领性文件按中提出“落实税收法定原则”;十八届四中全会通过的《中共中央关于全面推进依法治国若干重大问题的决定》,则将“财政税收”作为“加强重点领域立法”的任务。2015年3月15日,十二届全国人大三次会议通过新修订的《立法法》,将第8条原先规定实行法律保留的“税收基本制度”细化为“税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度”。为落实税收法定原则,首先就要实现形式税收法定主义。然而,目前宪法56条仅规定“中华人民共和国公民有依照法律纳税的义务”,很难作为税收法定主义的宪法渊源,<sup>[41]</sup>这意味着税收法定原则并未在宪法中确立;同时,单纯从文义解释的角度看,该条中的“中华人民共和国公民”指的是具有中国国籍的自然人,似乎将法人和非法人组织以及外国人和作为非居民企业的外国企业均排除在外,必须借助于其他解释方法,才能把其他形态的纳税主体也包括在内。因此,可以考虑把宪法56条修改为“非根据全国人民代表大会或者其常务委员会制定的法律,任何人不负有纳税义务”,将税收法定原则入宪,以现实形式税收法定主义;同时,把原先该条中的“中华人民共和国公民”一词改成“任何人”,以适应全球化背景下各种形态的纳税主体不断增多的现实。

### 4. 确立消费地征收原则,完善服务增值税立法

为应对数字经济产生的税基侵蚀和利润转移问题,我国除了在防止税基侵蚀和利润转移的其他行动计划中采取相关措施来应对外,还要在该计划的第1项行动计划框架下

[40] 参见廖益新:《多边法律工具与双边税收协定》,《国际税收》2017年第6期,第24页。

[41] 参见李刚、周俊琪:《从法解释的角度看我国〈宪法〉第56条与税收法定主义》,《税务研究》2006年第9期,第48页。

完善跨境服务增值税的规定。我国自 1979 年实行增值税,税种、税率、征管等主要通过国务院行政法规、财政部规章来进行的。2015 年修改通过的《立法法》第 8 条规定,涉及税种的设立、税率的确定和税收征收管理等税收基本制度的必须制定法律,由全国人民代表大会和全国人民代表大会常务委员会来行使立法权。为此,首先,我国必须清理大量由财政部、税务总局制订的临时过渡措施,把国务院制定的《中华人民共和国增值税暂行条例》上升到全国人民代表大会及其常委会制定的《中华人民共和国增值税法》。其次,按照该计划的指导原则“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”,明确规定跨境服务贸易的消费地征收原则,吸收经济合作与发展组织《国际增值税/货物和劳务税指南(草案)》和防止税基侵蚀和利润转移的行动计划以及全球增值税论坛的精神,采用已经得到世界主要国家认同并正在付诸实践的消费地原则征收增值税,建立和完善对进口服务征收增值税的制度和机制,实行逆向征收机制和要求外国供应商在中国注册的机制。

#### 5. 引入强制披露规则,提高税收透明度

鉴于及时、精准和全面的信息在应对恶意税收筹划方面的重要性,防止税基侵蚀和利润转移的第 12 项行动计划成果报告针对税收筹划提出了强制披露的建议性规则框架,要求纳税人和筹划方向税务机关及早披露潜在的恶意或滥用的税收筹划安排的信息,包括筹划方案交易双方、筹划方的基本信息、交易名称、如何进行交易、如何产生预期税收利益等内容,同时也给出了供各国选择的可选建议。我国目前并无强制披露规则,《税收征收管理法修订草案(征求意见稿)》新增的第四章规定了信息披露的规定,但并不是专门针对恶意或滥用的税收筹划的信息披露,其第 34 条也只规定了在税务机关依法实施特别纳税调整时,才可以要求纳税人或者其税务代理人提交税收安排。

为加强我国现阶段税收风险管理,提升税收管理水平,正在修订的《税收征收管理法》中应当规定强制披露规则,以提高税收透明度和确定性。在其实施细则中对强制披露的基本要素做出解释性规定,如规定筹划方和纳税人均有披露义务,同时借鉴英国和爱尔兰的做法,当筹划安排是由法律专业人士筹划的,筹划方可以申请法律专业特权,则披露义务将归到使用筹划安排的纳税人。<sup>[42]</sup>此外,还要对强制披露的其他要素,如披露内容、披露时间、应由方案筹划方或方案使用方承担的其他义务、遵从或不遵从的后果、信息使用等做出具体规定。

#### 6. 完善国内立法体系,构建系统反避税框架

我国目前反避税法律体系由特殊反避税条款与一般反避税条款两种类型组成,既包括实体法规则,也包括程序法规则。《企业所得税法》、《税收征收管理法》、《企业所得税法实施条例》、《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》以及我国与它国签订的双边税收协定、我国参加的反避税国际多边公约等相结合,构成了我国一个较为全面系统的反避税框架和体系。但是,该体系存在如下问题:一是《企业所得税法》第 47 条对一般反避税条款作了原则性规定后,涉及避税的认定标准、判断方法、调整方法等都由行政法规、部门规章或规范性文件作补充,立法层级低,效力低下。二是实体法和程序法不能无缝对

[42] 参见马媛媛:《BEPS 行动计划 12、第二阶段成果 6:强制披露规则》,《国际税收》2015 年第 10 期,第 31 页。

接,《税收征收管理法》(包括其修订草案(征求意见稿))只规定了转让定价这种特殊反避税条款,没有规定一般反避税和诸如滥用税收协定、受控外国公司、资本弱化、成本分摊协议等特殊反避税条款。

完善国内立法体系,构建与我国对外经济合作格局相适应,符合我国根本利益,与国际发展趋势基本一致的系统反避税框架。首先,我国要提升一般反避税条款的立法层级,在法律层面对一般反避税条款的构成要件、认定标准、判断方法等做出具体规定。其次,实现反避税实体法和程序法的对接,在当前修订的《税收征收管理法》中,根据《企业所得税法》关于避税条款的规定,增设滥用税收协定、受控外国公司、资本弱化、成本分摊协议条款,从而与企业所得税法中的反避税规则相衔接,同时为反避税提供基本的法律依据和操作标准。最后,修订双边税收协定,借鉴防止税基侵蚀和利润转移计划关于反滥用税收协定的建议,结合中国情况采用防止协定滥用的规定,如与他国签订双边税收协定时增加诸如“享受协定优惠的资格判定”,完善“受益所有人”条款,完善常设机构条款,增加电子商务中常设机构判定的规定等。

[本文为上海政法学院高原学科(金融法方向)资助的研究成果。]

---



---

[Abstract] International taxation is an important part of global governance system. Against the background of globalization, the international community has reached a consensus on enhancing global taxation governance. The current mechanism for global taxation governance is dominated by G20, technically supported by OECD that makes the policies, and actively participated by the United Nations, the IMF, the World Bank, and so on. Global taxation governance is the coordinated governance by global taxation stakeholders. It not only attaches importance to the hard law of traditional international taxation, but also pays attention to the soft law of international taxation voluntarily obeyed and implemented by countries. Currently global taxation governance is faced with many challenges. China should adopt the following rule of law approaches to the participation of global taxation governance: to establish the idea of big-power taxation and undertake the taxation responsibility of a big power; to abide by the relevant provisions of Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent Base Erosion and Profit Shifting and to revise bilateral tax treaties in accordance of the requirements of the Convention; to enshrine the principles of taxation in the Constitution and adapt to the need for cross border taxation; to establish the principle of taxation in the place of consumption and improve the legislation on value-added tax; to introduce mandatory disclosure rules to improve tax transparency; and to construct a comprehensive anti-tax avoidance legal framework by improving domestic legislative system.

---



---

(责任编辑:廖凡)