

论国际税法之趋同与我国的应对

On the Convergence in International Tax

叶莉娜 刘奇超

YE Lina

LIU Qichao

【摘要】 经济全球化是国际税法趋同的根本驱动力。国际税法的趋同对国际社会、各国政府、税务机关乃至跨国纳税人都有价值，因此形成了多层次、多行为体的国际社会推动过程。研究国际税法趋同化问题，需要对趋同的范围和程度、趋同对国际税法问题的解决程度以及发展中国家在国际税法趋同中的特殊问题进行理性反思。在此基础上，中国应坚持理性对待国际税法趋同的立场，同时从加强南南合作、金砖合作提高发展中国家整体在国际税法趋同中的话语权，建立参与国际税法趋同所必须的长效参与能力培养机制等途径做出应对，以充分维护中国乃至发展中国家整体在国际税法趋同过程中的税收利益。

【关键词】 国际税法趋同化 国际税收治理 发展中国家

【中图分类号】 DF963 **【文献标识码】** A **【文章编号】** 2095-9206 (2018) 03-0111-11

Abstract: The economic globalization is being the fundamental driving force in the convergence trend in international taxation. The convergence trend in international taxation is of great value for all of the international community, the government in countries around the world and their tax authorities as well as cross-border taxpayers, so there has been shaped an international promoting process from multi-levels and multi-actors. Nevertheless, the extent and severity of convergence, the convergence's settlement degree of international taxation issues as well as special difficulties of the developing countries in the convergence of international taxation process should also be undergone rational introspection. Then on this basis, China should stick up to a rational attitude to the convergence of international taxation. Meanwhile, in order to safeguard China and even all the developing countries' interest in the process of international taxation convergence, to strength South-South tax cooperation so as to improve all of the developing countries voice in the process of international tax convergence, to establish long-acting participation ability training mechanism to meet the challenges

Key words: The international tax convergence International tax governance The developing countries

【收稿日期】 2017-12-07

【作者简介】 叶莉娜，女，1978年7月生，法学博士，法学博士后，上海立信会计金融学院法学院讲师，研究方向为国际税法。刘奇超，男，1989年9月生，管理学硕士，上海市浦东新区国家（地方）税务局干部，兼任中央财经大学国际税务研究中心副研究员、中国政法大学财税法研究中心副研究员，主要研究方向为财税法、国际税收、比较关税法。

【基金项目】 中国法学会2017年度部级法学研究课题“跨国公司税基的国际划分规则研究”（项目编号：CLS（2017）D96）。

经济全球化背景下,国际税法开始对各国竞争力以及政府的财政收入施加日益显著的影响,进而会影响到世界各国人们的福利。尤其是随着知识经济的到来,跨国公司产业链的拉长使国际税基划分冲突日益严重,全球税收治理逐渐呈现为一股不可避免的国际潮流。^{〔1〕}全球化将不可避免地使税收向全球化或一体化的方向迈进,它使相应的税制改革也表现为国际化的趋势,各国税收主权将不同程度地弱化。^{〔2〕}简言之,为了实现全球税收的有效治理,不管是出于主动还是被动,国际税法在实实在在地发生趋同,使国际税法的趋同成为法律趋同化发展的一个重要方面。这种趋同对各国的税收政策和税收利益都将产生不可估量的影响,而如何在国际税收趋同中争夺更多的话语权,甚至能够决定一国在未来国际税法中的地位。因此,研究国际税法的趋同方向,推进良性趋同,成为国际社会所面临的重要任务,这也是本文的研究目的所在。

一、经济全球化是国际税法趋同的根本原因

(一) 经济全球化是驱动法律趋同化的关键因素

所谓全球化,是一种在跨国家、跨区域层面上的,相互依赖的世界发展演进。全球化在性质上是多维度的,涵盖经济、军事、环境、社会和文化等方面。全球化程度越高,相互依赖的程度也越高,与之相伴而生的,就是需要更加有效的全球治理。^{〔3〕}而所谓全球治理,更多的是指由正式机构和组织对国际事务的管理。鉴于目前并不存在“世界政府”,全球治理的范围和程度仍然处于持续的演进之中。^{〔4〕}

经济全球化下高度流动的国际资本使各国的宏观经济管理权,经济调控方式、行为受到越来越多的外在制约,各国原本属于传统内部事务的经济政策日益具有对外政策的特征,几乎所有国家都不可能无视国际经济环境的变化,完全独立地设计其国内政策。^{〔5〕}各国国内法律的创制与运作过程中,越来越多地涵纳国际社会的普遍实践与国际惯例,并日益重视与国际接轨的国内法律体制改革。因此,在法治社会成为政府治理主流的今日,法律文化的开放性、制度文明交流与优化选择,构造了一国法律发展与国际接轨的内在机制。直接效果就是驱动了法律的趋同化——不同国家的法律,随着社会需要的发展,在国际交往日益发达的基础上,逐渐相互吸收、相互渗透,从而趋于接近甚至趋于一致。法律制度的趋同——无论是源自其他制度的影响,还是平行发展的结果——总是一个值得我们仔细探寻的问题,人们会惊奇地发现,出发点各异的制度,最后确实以相似的方式解决问题。^{〔6〕}除了各国国内法的主动趋同之外,为了求得经济的发展,全世界各种区域性经济共同体或经济联盟不断涌现,他们都致力于消除妨碍经济

〔1〕 Jan Wouters and Katrien Meuwissen, *Global Tax Governance: Work in Progress?* Leuven Centre for Global Governance Studies, Working Paper No. 59-February 2011.

〔2〕 施正文:“全球化下中国税法建设的几个问题”,《财贸研究》2005年第5期,第107~111页。

〔3〕 Robert O. Keohane and Joseph S. Nye, *Power and Interdependence*, 3rd ed, New York: KLongman, 2000, pp. 2.

〔4〕 James N. Rosenau, *Governance in the Twenty-first Century*, *Global Governance*, Vol. 1, 1995, pp: 13~14.

〔5〕 吕忠梅、陈虹:《经济法原论》,法律出版社2007年版,第66页。

〔6〕 [美] 维克多·瑟仁伊:《比较税法》,丁一译,北京大学出版社2006年版,第5页。

联系的因法律歧异所引起的障碍。^{〔7〕} 这些国际组织也成为推动法律趋同化的推手。

（二）国际税法趋同是法律趋同化的一个重要方面

就法源来看，国际税法有两个基本来源：国家间双多边税收条约和各国国内税法，尤其是前者，更是日益成为国际税法的基本来源。^{〔8〕} 在全球税收治理过程中，两者都在朝着趋同的方向发展。

1. 双边税收条约的发展与多边公约带来的加速趋同

国际税收治理的第一个要求，就是国际税收合作，而国际税收合作的发展历史，就是双边税收条约的缔结历史。双边税收条约能使签约国的税收规则之间具有兼容性，帮助税收遵从，给投资者提供确定性以及促进国家间更好的税收执法合作。^{〔9〕} 联合国和OECD分别为税收条约的签订提供了据以参考的国际标准，当前所有的税收条约，都以这两个范本为基础谈判和签署。结果就是：虽然各国缔结的双边税收条约都有所区别，但是基本条款都很相似。这两个范本的产生，标志着国际税收关系的协调活动进入了规范化的阶段，使国际税收协定从单项向综合、从双边到多边、从随机性向模式化的方向发展，成为调节国际经济关系的重要工具之一。^{〔10〕} 最明显的表现是，20世纪以来，国际税收条约已经成为国际法的重要组成部分，因为在大多数国家，税收条约的效力高于国内税法，对国内税收管辖权做出了限制；甚至在美国，条约也可以推翻与其相反的国内法。这意味着，在国际税收领域中，受到条约的约束，各国只能按照特定的方式行事，不能制定与条约相反的法律。^{〔11〕} 税收条约的国际化模式成为主流，从根本上加强了税务当局之间的合作，被认为是一种国际税收全球治理的重要措施。^{〔12〕}

随着国家间经济合作方式与范围的不断扩大，双边税收条约的不适应性日益凸显。由此，多边税收条约的缔结应运而生。最具广泛价值的，是由欧盟和OECD联合发起并于1988年成立的《税务行政互助多边公约》。该公约最初仅向两组织成员开放，于1995年4月1日生效。2008年爆发席卷全球的金融危机之后，国际社会高度重视税收征管的国际合作，将关注重点转向税收情报交换工作。2009年4月，二十国集团伦敦峰会呼吁采取行动打击国际逃避税而重视税收情报交换国际进程，该公约作为其时唯一的全球性多边公约，受到了二十国集团领导人的青睐。对此，2010年5月，OECD与欧盟委员会一道按照税收情报交换的国际标准，以议定书形式对《多边税收征管互助公约》进行了修订。修订后的公约向全球所有国家开放，并于2011年6月1日开始生效。^{〔13〕} 据统计，当前全球

〔7〕 吕岩峰：《论国际法》，吉林人民出版社2005年版，第492页。

〔8〕 Richard M. Bird and Scott Wilkie, Source vs Residence based taxation in the European Union: The Wrong Question? in *Taxing Capital Income in the European Union: Issues and Options for Reform*, Oxford University Press, 2000, pp: 78~109.

〔9〕 Katrin McGauran, Should the Netherlands Sign Tax Treaties with Developing Countries? 17 June, 2013.

〔10〕 汤贡亮主编：《2012中国税收发展报告——中国国际税收发展战略研究》，中国税务出版社2013年版，第146~147页。

〔11〕 [美] 鲁文·S. 阿维-约那：《国际法视角下的跨国征税——国际税收体系分析》，熊伟译，法律出版社2008年版，第2页。

〔12〕 Insop Pak, *International Finance and State Sovereignty: Global Governance in the International Tax Regime*, Annual Survey of Int'l & Comp. Law, Vol. 10, 2004, pp: 165~206.

〔13〕 OECD-Council of Europe, *Convention on Mutual Administrative Assistance in Tax Matters*, 2011.

范围内已有包括全部 G20 国家在内的 60 多个国家签署或者有意向签署该公约,^[14] 由此带动了金融账户自动情报交换标准的诞生,实现了自动情报交换制度在全球范围内的快速应用。与此同时,税基侵蚀和利润转移行动第十五项成果《开发用于修订双边税收协定的多边工具》,为多边税收条约的缔结提供了多样化选择的法律基础,最终促成了《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》生成。总而言之,多边条约的上述发展,正成为国际税法“加速度”趋同的“催化剂”。

2. 国内税法的主动与被动趋同

经济全球化下,各国纷纷放松了对资本流通的管制,促进了国际资本在世界各国之间的自由流动,为全球价值链的构建和跨国公司跨境活动的扩张提供了契机,引发了外国直接投资的蓬勃发展,外国直接投资在过去的几十年里得到了巨大的提高,成为世界资金和技术分配的主要力量。^[15] 而为了吸引外国直接投资,各国纷纷开展了改进投资环境的竞争,一个良好开发的税务系统,则是吸引外国直接投资的重要先决条件。^[16] 各国为了吸引投资和适应经济和社会发展的需要,营造更加有吸引力的税收环境,都在不断修正其税收政策、修改税法。以 OECD 成员国为例,金融危机以后,各成员国劳动所得税收负担趋稳并开始下降,公司所得税税率削减趋势重现,增值税标准税率逐步上升并自 2015 年后有所缓止,以 G20/OECD BEPS 行动计划为主的国际税收协调进程显著加剧。各国修改的结果就是不断地趋同,从而实现国际税制的基本趋同。^[17] 因此,如果说税收竞争是经济全球化的第一个产物的话,而国际税收竞争是国内税法趋同化的推手。

二、国际税法趋同的外在表现及内在价值

(一) 外在表现

1. 多层次、多行为体的国际社会合力推动

尽管我们已经全面进入了全球税收治理时代,然而,却仍然没有出现一个可以在全球层面上监督国际税收规则发展和保障国际税收秩序的国际税务组织。主要原因在于各国对税收主权的坚持,使国际税收组织的成立似乎一直没有被提上日程。^[18] 虽然不存在国际税务组织,也必须注意到,全球税收治理作为及其重要的地缘政治和经济问题,涉及大规

[14] 中国政府 2013 年 8 月 27 日正式签署该公约,成为该公约的第 56 个成员国。参见 OECD, A Step Change in Tax Transparency: Delivering a Standardized, Secure and Cost Effective Model of Bilateral Automatic Exchange for the Multilateral Context, OECD Report for the G8 Summit, June 2013.

[15] Dunning, H. H., The Changing Geography of Foreign Direct Investment, in N. Kumar (ed): Globalization, Foreign Direct Investment and Technology Transfers: Impacts on and Prospects for Developing Countries, 1998.

[16] Hermes, N. and R. Lensink, Foreign Direct Investment, Financial Development and Economic Growth, Journal of Development Studies, Vol. 40, issue1, 2003, pp: 142~163.

[17] Reuven S. Avi-Yonah, Tax Convergence and Globalization, Public Law and Legal Theory Working Paper Series, Working Paper No. 214, JULY 2010.

[18] 叶莉娜:“国际税收治理时代对设定国际税务组织的思考”,《国际经济法学刊》2015 年第 4 期,第 89 页。

模的利益相关者,比如联合国税收委员会、OECD等重要参与者。^{〔19〕}已经有越来越多的国际组织进入到了国际税收政策制定领域,包括国际组织、区域性国际组织、国家政府、非政府组织等在内的多层次、多行为体的参与者,都是推动国际税法趋同的力量。尤其是OECD为国际税法的趋同做出了卓越的贡献。如各国在条约适用和跨国征税(转移定价指南、多边税收公约)的许多问题上达成了广泛的共识,大部分是通过OECD的讨论达成的。近年来G20也正日益深入到国际税收治理领域,授权OECD推动国际税收治理的新标准。最大的成果是促成了由OECD所发起并推动的税基侵蚀和利润转移行动(Base Erosion and Profit Shifting,简称BEPS)这个迄今为止最宏大的全球税收治理行动。^{〔20〕}该行动下形成了很多新的全球税收治理标准,比如透明度和自动情报交换全球标准等的形成,被越来越多的国家所快速接纳,并纷纷提上国内税收立法的议程。这些新标准是“国际税收制度”的法律基础,充分证明了国际税法领域内全球趋同持续走势的核心驱动力。^{〔21〕}WTO作为促进全球经济合体和拥有法人资格的国际经济组织,他的一系列的原则、规则和制度的规定目的都是为了解决不同国家的国内法在具体规范上的差异,因而WTO在很大程度上是一个求同的机构,他的规定和成员内部的经济法律规定必然要求具有契合性。^{〔22〕}而美国公认会计准则与国际财务会计准则的趋同,使国家之间更加具有可比性,会成为促进多边税收缔结的技术基础。^{〔23〕}上述多层次、多行为体的推动和参与充分证明:国际税法的产生、发展与演变,就是在税收领域进行全球治理的演进过程。

2. 税种、税率以及各国税制改革方向的趋同

首先,随着全球税制改革大潮,为了吸引投资和适应经济和社会发展的需要,以发达国家为首的世界各国,已经开始着手基础性税制改革,以提高其税制的竞争力。造成一些世界性税种改革正在向全球蔓延,比如公司所得税和增值税。国际税收改革的方向日益一致,使相应的税制改革也表现为国际化的趋势。^{〔24〕}尤其是企业所得税,成为各国普遍设立的一个税种,法国和德国甚至曾经设想过:“为了促进两国之间更大的经济合作,逐步推进两国之间企业税制的统一化”。^{〔25〕}除了企业所得税之外,增值税也作为主要税种被很多国家所纷纷引进。比如,除了大部分发展中国家都开征该税种外,即使长期反对此税的国家如加拿大、澳大利亚、日本和印度都在1990年以来开征了此税。自20

〔19〕 Hamrawit Abebe, Ryan Dugan, Michael McShane, Julie Mellin, Tara Patel, and 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*, March 7, 2012.

〔20〕 OECD, *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, 2013.

〔21〕 Eduardo A. Baistrocchi, *The International Tax Regime and the BRIC World: Elements for a Theory*, *Oxford Journal of Legal Studies*, Vol. 33, issue 4, 2013, pp. 733~766.

〔22〕 同前注〔5〕,第62页。

〔23〕 UN, *Report by the Subcommittee on Dispute Resolution: Arbitration as an Additional Mechanism to Improve the Mutual Agreement Procedures*, E/C, 18/2010/CRP. 2.

〔24〕 施正文:《税法要论》,中国税务出版社2007年版,第11、145页。

〔25〕 法国和德国财长于2012年2月6日宣布了一个“绿皮书”,对法德税制之间统一的可能性进行了专门的讨论。嗣后,在2012年2月14日,德国联合政党宣布了一个“十二点行动计划”(Twelve Points Plan),在绿皮书的基础上,为进一步的企业税制改革提出了新的建议。参见“Green Book” on tax convergence published/ German Coalition parties announce further business tax reform. 15.02.2012. <http://www.deloitte-tax-news.de/german-tax-legal-news/green-book-on-tax-convergence-published-german-coalition-parties-plan-for-further-business-tax-reform.html>, 最后访问时间:2016年12月23日。

世纪90年代以来,各国税制结构呈现出一定程度的趋同性。OECD国家普遍降低了所得税税率,并广泛实行增值税;而美国实行消费税的呼声非常高,成为美国下一步税制改革的主要方向。因此,尽管所得税仍会成为大多数发达国家的主体税种,但增值税、消费税等间接税的比重还会逐渐增大,各国税制的差异在逐步减小,趋同性越来越明显。^[26]

其次是相似的公司税收改革方向。主要表现在各国都纷纷走向了“宽税基、低税率、简税制”的改革方向。虽然各国所得税制度远不统一,但是都包括两个基本要素:税率和税基。当前税率的协调涉及更多的政治问题,较难得到主权国家的同意;而税基的协调,则涉及更多的技术问题,较易达成一致协议。欧盟正在逐步推动跨国公司税基的国际协调——统一合并公司税基(Common Consolidated Corporate Tax Base, CCCTB),通过区域性税收协调,实现区域内税制的融合和税收政策的相互配合,降低成员国之间的税收摩擦以及税制差异引起的损失,使各国的税收征管以最小成本实现合理的税收收入,被认为是欧盟公司所得税协调进程中的重要一步。^[27]即使税率,也在发生趋同,在始作俑者——美国的带领下,全球范围内的所得税税率都趋于降低,并且这种趋势一直在延续。这种趋同性反映出了各国经济的相互依存和相互融合,它是经济全球化的必然反映。^[28]此外,即使税法没有明确变化,各国税收管理也在趋同。^[29]

最后,现代税制是市场经济的产物,市场经济在西方发达国家已经存在上百 years 了,这些国家的税收理论、政策和税收法律制度已经发展到相当成熟的阶段,从而为各国税收制度的完善提供了良好的借鉴。特别是随着越来越多的国家成为WTO的成员国,借鉴关贸总协定以及WTO的原则体系,吸收发达国家的税收立法经验成为各国税法改革的一条普遍规律。^[30]世界各国税法互相借鉴与完善,通过法律移植等手段实现税制现代化,同时在不断修正其税收政策,修改税法。修改的结果就是不断地趋同,充分证明了国际税制全球趋同的持续走势。

(二)多层次、多维度的内在价值

国际税法的趋同,对国际社会、各国政府及其税务机关乃至跨国纳税人都具有深刻影响,并且这种影响体现在多个维度。具体而言:

一是有利于维护国际经济秩序。经济全球化与知识经济时代的到来,产生的主要国际税法问题就是国际逃避税与反避税、国际税收争端、国际税基划分纠纷等现象,且呈现日益严重的现象。对于国际社会来说,国际税法的趋同协调和限制了国际税收竞争,降低了不正当税收竞争的空间,通过推进国际资本的良性配置,最终推进国际经济秩序的良性稳定发展,从而有利于提高全球的福利。

二是可统筹协调各国政府税收主权与税收政策外部性之间的矛盾。所谓税收政策的外

[26] 参见前注〔2〕,施正文文,第105~111页。

[27] 那力,叶莉娜:“欧盟公司所得税协调进程中的重要一步:统一合并公司税基”,《涉外税务》2012年第6期,第55~58页。

[28] 在1986年,美国为了克服公司所得税“高税率、窄税基”带来的一系列弊端,将公司所得税的最高名义税率由46%降到了34%,这一改革使美国在国际资本和公司所得税税基的争夺战中处于一个非常有利的地位。面对美国的税制改革,其他发达国家明显感觉到自己的高税率受到了挑战,为了避免本国税收外流,各国纷纷效仿美国实行减税。参见蔡庆辉:《有害国际税收竞争的规制问题研究》,科学出版社2010年版,第9页。

[29] 参见前注〔17〕。

[30] 刘剑文主编:《国际税法》,北京大学出版社2004年版,第44页。

部性,是指一国税收政策对其他国家产生的正面或者负面影响。具体而言,全球化使国内税收关系与跨国税收关系紧密联系在一起,各国的税收政策不断相互影响、相互交融,也使得各国的税收政策影响开始对其他国家有影响,这种由于税收政策的外部性使得各国的税收管辖权相互冲突。为了解决税收主权原则与国际经济发展需求之间的矛盾,产生了对各国的税收管辖权予以适当限制、各国适当让渡税收管辖主权的需求:一国在制定税法 and 设计税制时,不能不考虑其他国家的税法制度和国际税法规则,这使税收和税法呈现国际化趋势,也使税法理论研究应当实行国内税法与国际税法以及两者之间连接的涉外税法学的借鉴与融合。^[31]换言之,这种需求使各国的国际税收规则受到限制,国家不能自由采纳任何他们所喜欢的国际税收规则,这与国际法随着时间的推移改变的方式相同。因此,国际税法趋同符合法律趋同的范式——单边行动既是可能的,但也受到限制。国家一般不愿意采取冒犯制度基础下的基本准则的单边行动。^[32]

三是有助于提高税收征管的效率。这种趋同除了可以有效遏制跨国公司的国际逃避税、限制跨国公司的税收套利行为从而提高保护各国税基的能力之外,对各国税务机关的税收征管也有价值:各国税制结构的趋同无疑有助于提高各国税制的透明度,降低税种设置和税基国际差异过大对资源配置的扭曲作用,并同时降低税收的征管成本。^[33]

四是有益于建立公平竞争的国际环境。对于跨国纳税人(尤其是跨国公司)来说,国际税法的趋同对虽然减少了其中部分群体利用各国税制的差异进行逃避税的机会,但也为更广范围的跨国纳税人建立了公平的税收竞争环境。

综上所述,国际税法的趋同是个“多赢”的全球税收治理成果。

三、对国际税法趋同的理性思考

无论全球税收治理多么卓有成效,也无论各国对全球税收治理有多么高的政治支持力度,只要国家存在,各国税法的差异始终存在。在各国涉外税法的制定中,也有同样的表现。因此,我们必须思考的几个问题是:国际税法趋同的程度和范围到底会有多深?国际税法的趋同能够解决所有的国际税法问题吗?国际税法的趋同对发展中国家来说,是好事还是坏事?这些基本问题都需要我们做出——的理性反思。

(一) 趋同的程度和范围到底会有多深?

1. 趋同的程度不会是无限制的:国家之间在具体制度选择上的路径差异

从税收主权原则的角度来讲,各国税制是各国的国内政策,各国有权力依照本国的实际情况,自行设置本国的具体税收制度。各国国情不同,所以各国的税制不可能、也不必要相同。虽然各国涉外税制在大方向是在趋同,但在具体的条款设计上,总会存在一定的差别。即使各国都采用相同或者近似相同的法律文本或政策,除了极少数情形外,这种趋同并非法律上的实际统一。每个国家长期的历史、文化等多种因素合力塑造一国法律制度的整体格局,各国涉外税法的法律概念体系相互独立,因此,当我们查阅实际的法律文本时,发现其间存在着巨大的差异。移植的规则会被加以改造以适应移植

[31] 参见前注〔24〕,施正文书,第149页。

[32] Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law*. Cambridge University Press, 2007.

[33] 邓力平,陈涛:《国际税收竞争研究》,中国财政经济出版社2004年版,第32页。

国的特定政策需求。他们还必须被添加进通常已经相当复杂的税制之中，这就需要来自被借用国际税收规则进行实质的调整。^{〔34〕}在调整的过程，经常产生了更大的差异化，导致各国涉外税法更大的复杂性。

2. 趋同的范围也不会是无限的：国家之间具体制度差异始终存在

各国具有不同的历史文化传统，重要的是，各国的自然资源禀赋不同，这些原因导致各国不可能有同样的政策目标，再加上各国在税收主权让渡方面固有的局限性，也不可能全面放开进行国际合作，而是一个既协调又竞争的过程。因此，国际税法的趋同是一种相对窄的现象，它局限于税制的特定方面，主要在公司所得税和各国税制中涉及国际条款的领域中。以转让定价为例，尽管目前所有的 OECD 国家都一致声称其遵守的是 OECD 转让定价指南，但具体的转让定价规则仍然是不同的；虽然很多发展中国家也以 OECD 指南为范本制订了转移定价税制，但由于背后的会计准则等因素的差别，比如我国的会计准则遵从大陆法系，与英美法系的会计准则有很大的不同，所以，具体的转让定价税制仍然不同。再以具体的税种为例，比如增值税，虽然大部分国家都开征增值税，但是具体的税率、免税、退税等条款设置也是差别巨大的。因此，各国税制在长期内仍将保持分歧大于趋同的现状。至少在可以预见的将来，我们不能预期将来各国的税制会走向统一。

（二）趋同能解决所有的国际税法问题吗？

由于趋同的领域很窄，各国的税制差别仍然存在（也必然得存在），因此，趋同虽有减少国际税收问题如转让定价、国际税收竞争、税收套利等机会，但是，这些机会仍然是有很多的。只不过是趋同意味着这些机会会越来越少，或者给跨国公司带来较大的交易成本而已。原因在于，目前并不存在让各方信服的国际税务组织，大部分国际组织，包括被认为欧美学者鼓吹为“非正式的国际税务组织”的 OECD，其所制定的大部分标准，仍然仅仅具有国际软法地位；《经合组织范本》和《联合国范本》的有关规定只对缔结国际税收条约起指导作用，其本身并不具有约束各有关国家的法律作用，只有在有关国家之间将其有关规定置于签署并正式执行的税收协定中才具有法律效力。全球性多边税收公约的缔结之所以如此困难，主要有两方面的原因：首先，因为各国存在不同的政治经济利益需求，这些利益需求都会最终折射到税制各因素上，成为一国政府筹集收入与调解宏观经济需求的手段，因此，不论是税种的选择、税收管辖权的设定，还是对纳税主体、征税对象等因素的规定，都会随着时空的变化表现出不同的特征，很难在国际范围内达成一致。其次，各国的政策选择和政治考虑决定着一国融入多边体制的可能性，但是政策选择与政治考虑是个变量，各国都担心融入多边体制会使本国的税收主权受到限制或侵蚀。值得庆幸的是，2017 年 6 月 7 日《BEPS 多边公约》的成功缔结为国际税收规则的多边协调提供了良好范式。

（三）趋同中的发展中国家：一把双刃剑？

对于广大发展中国家来说，国际税法的趋同既是机遇，也是挑战，如何运用好这把“双刃剑”，对各个发展中国家的政府来说，都是一场严峻的考验。具体分析如下：

1. 国际税法趋同对发展中国家的积极影响

国际税收竞争是经济全球化的产物，发展中国家要参与经济全球化，则必然也会被

〔34〕〔美〕维克多·瑟仁伊著：《比较税法》，丁一译，北京大学出版社 2006 年版，第 17 页。

卷入到国际税收竞争的漩涡中。国际税法的趋同,为发展中国家参与国际税收竞争至少提供了两大优势:一方面,为了融入经济全球化的浪潮,发展中国家全面开始了涉外税法的制定或者修改。而国际税法的趋同作为税收文明的成果,为发展中国家相关税法的改革或者制定提供了大的方向,降低了发展中国家法律改革的成本,带动了发展中国家相关税收立法水平的提高,为发展中国家参与国际税收合作提供了机会,同时也促进本国会计人员和税务人员技术水平的提高,以及提高本国学术界在该领域的专业水准,最终提高了发展中国家涉外税法的国际化程度。另一方面,为发展中国家企业参与国际税收竞争扫平了税收障碍:当发展中国家推行“走出去”等战略时,趋同化的涉外税收政策使发展中国家企业在做出投资决策时,能够更好地将投资目的国的税收政策嵌入到其投资决策战略考虑中,做出更好的投资决策;能够降低发展中国家“走出去”企业以较低的成本遵从东道国税法,降低此类企业的税务风险。

2. 国际税法趋同对发展中国家的消极影响

把握国际税法趋同的方向、参与国际税法趋同的建设,是一国参与国际税法趋同这个国际税收治理过程的基本途径。国际税收治理需要参与国税收政策的协调,因为大量的国际税收治理行动仅仅具有“软法”作用,最终要落实到各国国内法的执行。简言之,绝大多数的国际税收治理行动,都要求一国能够在国家层面的具体先决条件被满足时才能成功执行。对于缺乏涉外税法治理经验和能力的发展中国家来说,必然面临更大的挑战——参与的壁垒一般不在于缺乏政府的积极性,而在于缺乏专业技能和基础设施。能力缺乏已经限制了广大发展中国家实质性地参与国际税收合作的机会。比如,以当前国际税收合作领域最主要的方式——透明度和税收情报交换为例,为了确保国家间的有效情报交换,需要税务当局具有充足的能力来提供情报、筛选情报以及应用情报的能力。^{〔35〕}很多发展中国家投入大量的人力物力参与税收情报交换,但是收益远不如其发达国家同行。再以双边税收条约的谈判为例,不同的意识形态,不同的利益和权力政治,通常阻碍国家之间的磋商和协议。发展中国家,经常被迫同意其更加有力的对手(即发达国家)的条款。^{〔36〕}由此进一步拉大了发展中国家税收占GDP的比重。

四、中国立场与对策

(一) 立场——理性对待国际税法趋同

如上所述,对于发展中国家来说,国际税法的趋同既有积极之处,也有消极之处,但总体来说,我们认为是利大于弊的。从国际层面上来看,税法趋同已经同经济全球化一样,成为不可抵挡的潮流。中国目前已经全面融入了经济全球化的浪潮,那么必然需要顺应这股潮流,进行符合国际税法趋同方向的国内法改革。但是,一定要注意,这种改革不应是盲从的,而是既要立足中国经济发展实际需求,也要追求提高我国税制的国际竞争力。

另一方面,国际税法的本质,就是一种利益博弈。国际税收规则的制定,不仅仅是一国能力的象征,背后更是各国经济利益的较量,可以说,哪个国家或者国家集团掌握

〔35〕 International Tax Compact, Addressing Tax Evasion and Tax Avoidance in Developing Countries, December 2010.

〔36〕 参见前注〔19〕。

国际税法规则的制定权，其必然是最大的受益者。很明显，在国际税法规则领域，现在掌握话语权的是以美国为代表的发达国家、以 OECD 为代表的发达国家集团。因此，如同任何国际规则的发展一样，在国际税法趋同过程中，国家之间，尤其是发达国家和发展中国家之间的、跨国公司和政府之间的博弈将长期存在，并且可能还相当激烈，甚至会像 WTO 乌拉圭回合谈判一样艰难。但是，税制的进步必然依赖于这些争议和斗争，这种争议和斗争是促进全球税制发展的助动器。作为全球治理的积极参与者，也必然是国际法治的主要行为体，法治中国的实践是整个国际法治的一部分。所以，中国在参与国际法制的过程中要不断提高自身的话语能力，深化自身的责任观念，从而为国际社会的健康发展作出有益的贡献。因此，作为最大的发展中国家，中国必须力争在国际税法的趋同中发展，并有所作为。

总之，我们应当理性对待国际税法趋同这个现象，既不强行推动，也不逆来顺受而毫无作为，而是应当从发展中国家的立场出发，积极参与这个过程，力争在国际税法趋同过程中争夺更多的话语权，维护我国乃至发展中国家整体的税收利益。

（二）具体对策

1. 加强南南合作、金砖合作，为发展中国家整体争夺更多的话语权

鉴于发展中国家整体在国际税收治理问题上话语权较弱的现实，发展中国家必须意识到，全球化的福祉不会自动降临，改变国际税收规则向“亲贫”方向发展，需要发展中国家自身努力争取。作为最大的发展中国家，我国应当推动以各国自愿、平等协商为基础的国际税法趋同，为建立一个良性的国际税法体系而奋斗。通过南南合作、金砖合作加强发展中国家整体在国际税收治理上的话语权是个必然的选择。当前，一个有利的契机在于，中国政府发起的“一带一路”行动受到沿线各国的欢迎，我国可以以“一带一路”为契机，推动成立符合发展中国家现实需求的税收治理论坛，推动发展中国家和发达国家在深度投资合作基础上的税收交流和对话，从根本上提高发展中国家整体的话语权。

2. 建立参与国际税收治理的长效能力培养机制

国际税收治理领域是个问题层出不穷的领域，国际税收治理的过程也必然是个动态的过程。国际税收的趋同化也将是一个各方持续参与博弈的发展过程。这个过程对各国参与能力会提出越来越高的要求。我国虽然已经初步具备参与国际税收治理的能力，但这种能力建设将是一个长期的过程，需要我国尽快建立长效的能力培养机制，为推动国际税法的良性趋同做出贡献。我们必须意识到，任何一个真正意义上的世界强国都必须、也必然是国际法的强国。对于中国而言，走向国际法的强国意味着其软实力的提升。只有出色的软实力，才能使“军事实力”“经济实力”这些硬实力真正发挥出作用。否则，“地域大国”“人口大国”“经济大国”都不足以维护自身的利益，都不足以有效地在国际社会实现自身的意志。^{〔37〕} 国际税法趋同的过程中，也是个相关规则和标准的持续变动过程，这为发展中国家提高在相关标准中的话语权提供了契机。作为发展中国家的“领头羊”，中国除了学习发达国家的先进经验提高参与能力之外，还必须努力提高自身在相关规则中的创新能力。也正因为如此，在国际税收治理领域，中国除了学习发达国家的先进经验之外，一直在努力推动自身在相关国际规则中的话语权，也提出了很多具有创新性的理念，比如，在转让定价领域，中国提出的区位节约等理念在联合国《发展中国家转让定价操作手册》2013 版和 2017 版、《经合组织跨国企业与税务机关转让定价指南（2017 版）》中均已得到体现，也得到了印度的支持。这种能力培养，不应当仅仅涵盖国际税

〔37〕 何志鹏：“走向国际法的强国”，《当代法学》2015 年第 1 期，第 148～160 页。

收管理人员,还应扩及基层税务管理人员的能力培养。

3. 通过为其他发展中国家提供税收捐赠提高中国影响力

税收捐赠 (tax donation), 主要是通过为发展中国家提供税收技术援助的形式, 以提高发展中国家税收治理能力为核心, 最终目的是促进发展中国家国内收入动员的国际行动。税收捐赠主要是由发达国家通过为发展中国家提供税收技术援助的形式, 帮助发展中国家尽快构建税务能力。^[38] 当前发达国家及其集团采取多种行动致力于为发展中国家提供税收捐赠, 其背后的战略意图, 就在于推动发达国家相关规则的国际影响力以及对发展中国家的渗透力。突破这种障碍的方式之一, 就是开展南南等形式的捐赠。实际上, 南方国家之间具有更加相似的反避税治理途径和需求, 捐赠的实效应该更高。毫无疑问, 中国已经构建起了符合国际税法趋同的国内税收体系, 参与国际税收治理的能力也属于发展中国家中相对完善的国家。因此, 在南南捐赠初步发展的今日, 中国作为负责任的大国, 有义务为其他发展中国家提供税收捐赠, 在提高其他发展中国家国际税务治理能力以增强发展中国家整体在国际税收规则话语权体系中的博弈能力; 另一方面, 中国应当以税收捐赠为契机, 在向其他发展中国家提供税收捐赠的同时, 将本国创新性的规则和理念传递到其他发展中国家, 以增强中国相关规则和理念的世界影响力。^[39] 而同样的道理, 也只有持续不断的能力创新, 才能为给其他发展中国家提供税收捐赠打下坚实的技术基础。

参考文献

- [1] 施正文. 全球化下中国税法建设的几个问题 [J]. 财贸研究, 2005 (5).
- [2] 吕忠梅, 陈虹. 经济法原论 [M]. 北京: 法律出版社, 2007.
- [3] 维克多·瑟仁伊. 比较税法 [M]. 丁一译, 北京: 北京大学出版社, 2006.
- [4] 吕岩峰. 论国际法 [M]. 长春: 吉林人民出版社, 2005.
- [5] 汤贡亮. 2012 中国税收发展报告——中国国际税收发展战略研究 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2013.
- [6] 鲁文·S. 阿维-约那. 国际法视角下的跨国征税——国际税收体系分析 [M]. 熊伟译, 北京: 法律出版社, 2008.
- [7] 叶莉娜. 国际税收治理时代对设定国际税务组织的思考 [J]. 国际经济法学刊, 2015 (4).
- [8] 施正文. 税法要论 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2007 (11).
- [9] 那力, 叶莉娜. 欧盟公司所得税协调进程中的重要一步: 统一合并公司税基 [J]. 涉外税务, 2012 (6).
- [10] 刘剑文. 国际税法 [M]. 北京: 北京大学出版社, 2004.
- [11] 施正文. 税法要论 [M]. 北京: 中国税务出版社, 2007.
- [12] 邓力平, 陈涛. 国际税收竞争研究 [M]. 北京: 中国财政经济出版社, 2004.
- [13] 何志鹏. 走向国际法的强国 [J]. 当代法学, 2015 (1).
- [14] 何志鹏. 国际法治何以必要——基于实践与理论的阐释 [J]. 当代法学, 2014 (2).

(责任编辑: 郭维真 张安平)

[38] 所谓税收捐赠, 在相关国际组织的文件中, 有两种说法, 一是 tax donation, 有国内学者将其翻译为税收捐赠; 另一种是 tax aid, 有国内学者则将其翻译为税收援助。实际上, 两者并无本质区别。参见张景华、叶莉娜: “发展中国家税收捐赠问题”, 《财经科学》2016 年第 2 期, 第 103~112 页。

[39] 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》2014 年第 2 期, 第 134~146 页。