

# 论数字经济背景下的全球税收正义及中国应对

王丽华

(上海政法学院 国际法学院, 上海 201701)

**摘要:** 随着全球数字经济税收治理方案的不断完善,全球税收治理进一步深化。由于全球税收治理价值指导着全球税收治理的方向,影响着国家的国际税收利益,因而全球税收治理价值问题引发了更多的关注。全球税收正义是全球税收治理所追求的价值,它既是税收正义从一国向全球扩展的结果,也是全球正义在全球税收治理领域适用的结果。但当前全球税收正义在合法性、公平性方面均存在一定问题,这不仅影响了发展中国家在全球税改中的利益,也妨碍了全球税收治理善治的实现。在全球税收治理过程中,公平、民主和效率价值逐渐成为全球税收正义统领下构成正义的主要次级价值和重要支柱。中国应从理念、机制路径出发推进全球税收正义的构建,在理念路径方面,以人类命运共同体理念引领全球税收正义的构建;在机制路径方面,通过推动建立联合国为主导的全球税收治理机制、增强发展中国家在G20+OECD机制中的集体行动、发挥“一带一路”税收征管合作机制的作用来引导全球税收正义的构建,增强中国在全球税收治理领域的话语权和影响力。

**关键词:** 数字经济;全球税收治理;全球税收正义;内涵;中国构建方案

**中图分类号:** D996 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2024)01-0108-16

## 一、引言

自2013年二十国集团(Group of 20,以下简称G20)和经济合作与发展组织(Organization for Economic Co-operation and Development,以下简称OECD)发布税基侵蚀和利润转移行动计划(Base Erosion and Profit Shifting,以下简称BEPS)启动全球税改以来,全球税收治理迅速发展,数字经济的税收治理更是在短短的几年内取得了巨大的进展。伴随着数字经济税收治理的不断推进,全球税收治理价值—全球税收正义问题也引发了激烈的讨论。由于全球税收治理启动时发达国家的税收利益受到更多关注,全球治理机制也存在一定问题,因此全球税收治理过程中的公平、民主等问题突出,从而使得全球税收正义饱受诟病。全球税收正义是全球数字经济税收治理的核心要素,也是参与全球数字经济税收治理的行为体共同接受并遵守的核心价值和最高价值,起着弥合不同背景、不同文化群体的各行为体的价值差异、指导各行为体参与全球税收治理的作用。只有在全球税收正义引导下,才能有效消除全球数字经济税收治理赤字,实现善治。如果不能就全球税收正义达成一致,则必然在一定程度上妨碍全球数字经济税收治理方案的最终达成,也难以实现善治。

收稿日期:2023-12-04

基金项目:国家社会科学基金重大项目“构建更加紧密的上海合作组织命运共同体的法治保障研究”(22ZDA129)。

作者简介:王丽华(1968—),女,江苏赣榆人,上海政法学院国际法学院教授。

当然,鉴于全球数字经济税收治理中全球税收正义问题的重要性,国内外学界近些年已开始关注此问题,并已经就此开展研究。国外学者代表性的观点包括:全球税收的分配正义才是全球税收正义,<sup>①</sup>全球税收公平才是全球税收正义,<sup>②</sup>全球税收正义构建应该更注重协商民主程序。<sup>③</sup>国内学者代表性的观点包括:全球数字经济税改“双支柱”方案不能完全体现公平,<sup>④</sup>会对税收主权过度限制并将影响国际税收体系的公平性,<sup>⑤</sup>全球数字税改的目的就是要实现更具完整性和实质性的公平目标。<sup>⑥</sup>既有的国内外研究对数字经济税收治理中的全球税收正义的内涵以及构建路径,在一些主要问题上已经达成了共识,也为接下来的研究奠定了基础。

但遗憾的是,既有研究对全球税收正义问题的分析多从局部角度展开,注重特定问题,从全球税收治理价值要素出发,就全球税收治理价值构建问题展开的体系性分析还有所不足。例如,关于全球税收正义的内涵,普遍关注其公平、民主价值,对效率价值关注不足;关注正义内容的构成,但对其内涵解读不足。关于全球税收正义的构建,比较关注发展中国家的参与,但对形式平等下的实质不利影响认识不足;对中国参与全球税收正义构建未能给予足够的重视。因缺乏体系性分析和论证而存在的上述问题在全球层面直接影响着全球税收治理的方向和方案选择,在中国层面不能为中国如何引领全球税收正义构建提供有价值的指引,从而影响中国在全球税收治理中的影响力和话语权。

习近平总书记指出,“要主动参与国际组织数字经济议题谈判,开展双多边数字治理合作,维护和完善多边数字经济治理机制,及时提出中国方案,发出中国声音。”<sup>⑦</sup>当前,全球税改已经进入BEPS2.0版时期,数字经济税收规则的构建已经成为当前全球税收治理的重点。因此,中国亟待把握好全球数字税改发展方向,解析数字经济“双支柱”方案,以体现人类命运共同体理念的全球税收正义观为引领提出中国方案,实现全球数字经济税收治理的善治。为此,本文从全球税收治理价值要素出发,运用全面、体系性分析思路,在分析全球税收正义对于全球税收治理的重要性和必要性基础上,分析当前全球数字经济税收治理中逐渐获得认可并构成全球税收正义的主要次级价值,厘清其内涵,最后在此基础上,提出中国引领全球税收正义构建的措施和路径。与以往研究所不同的是,本文的分析并不是单纯着眼于全球数字经济税收存在的不公平,而是重点从全球数字经济税收治理的宏观层面来全面分析全球税收治理价值存在的问题可能对全球税收善治产生的负面效果以及对发展中国家的影响,并以此来探讨全球税收正义的内涵以及中国的构建方案。

①学者Ivan Ozai认为全球税收改革的讨论应该更多地考虑分配正义问题,过度关注政治合法性而忽视了对分配正义的真正关注,最终损害了对国际税收正义的追求。参见Ivan Ozai, Two Accounts of International Tax Justice, *Canadian Journal of Law & Jurisprudence* XXXIII No.2, August 2020, pp.317-339。

②学者I.J.J.Burgers和I.J.Mosquera Valderrama认为,税收公平就是税收正义,但具有经济、司法、哲学和政治的不同视角。参见I.J.J. Burgers & I.J.Mosquera Valderrama: Fairness: A Dire International Tax Standard with No Meaning? *INTERTAX*, Volume 45, Issue 12。

③学者Peter Essers认为,只有建立在所有利益攸关方之间真正对话基础上的民主改革,才能解决全球税收正义构建问题。参见Essers P. International Tax Justice between Machiavelli and Habermas[J]. *Bulletin for International Fiscal Documentation*, 2014, 68(2), pp.236-265。

④李香菊、付昭煜:《数字经济国际税改与我国应对思路》,《国际税收》2023年第7期。

⑤崔晓静、陈镜先:《全球最低税改革的规则创新与中国应对》,《学术论坛》2022年第4期。

⑥曹明星:《OECD数字税改方案述评:理论阐释、权益平衡与规则建构》,《税务研究》2021年第6期。

⑦习近平:《把握数字经济发展趋势和规律 推动我国数字经济健康发展》, [http://nb.mof.gov.cn/czjg/dcyj/202302/t20230222\\_3867787.htm](http://nb.mof.gov.cn/czjg/dcyj/202302/t20230222_3867787.htm), 2023年2月22日访问。

## 二、全球税收正义作为全球数字经济税收治理价值的必然性

全球税收治理是从国际税收协调发展而来的。早期的国际税收协调曾被认为主要涉及技术问题,但跨国公司的逃避税引发了全球税收治理价值的辩论。由于全球税收治理是在全球治理背景下依托主权国家的国内税收制度进行的,因此全球税收正义既是税收正义从一国向全球扩展的必然结果,也是全球正义适用于全球税收治理领域的必然结果。

### (一) 税收正义从一国向全球的扩展

国家税收正义是以主权国家为边界所建立起来的正义,是主权国家内部税收制度的价值,其核心是税收权利义务的公平合理分配、税收政策决策的程序公平等,体现为受益原则、量能课税原则、一致同意原则等。全球税收正义是全球税收治理的价值,构建了全球税收伦理秩序的核心,引导着全球税收治理的方向,是最高层次的税收正义。尽管国家税收正义与全球税收正义分处两个不同的正义层次,有不同的伦理内容、伦理主题,但随着全球税收治理的发展,国家税收正义已突破了传统的国家边界发生外溢,由此产生了全球税收正义。之所以如此,是因为国家税收正义对全球税收正义提供了借鉴作用。

首先,经济全球化提供了国家税收正义向全球税收正义发展的现实基础。早期的国际税收协调在解决了双重征税问题后,极大地推动了以贸易全球化<sup>①</sup>和投资全球化为主要内容的经济全球化。伴随着经济全球化的迅猛发展,特别是数字经济的发展,国际税收协调严重滞后于经济发展现状,全球税收问题日趋严重。其中,跨国公司通过“全球一体化”的经营模式,在全球范围内进行产业链布局,利用国际税收规则的漏洞和各国税率税制的差异,通过转移定价等方式进行逃避税的情况日趋严重。跨国公司的逃避税活动刺激了资本向低税率国家的转移,带动了这些国家的经济发展,于是其他国家争相效仿,不断调降本国税率幅度,国际税收领域逐渐形成了国家之间的逐底竞争态势。而为解决税收权益分配和税收竞争所进行的全球税收治理是治理价值支配下的全球协调行为,如果国家不能就全球税收治理共识达成一致接受的价值,形成最大价值公约数,<sup>②</sup>那么由于国家经济发展状况、税收利益等存在的不同,全球税收治理根本无法进行。而全球税收治理价值并不能脱离国内法层面早已形成的公平、民主、效率等税收价值,必须在借鉴国内法税收价值的基础上形成。这样,原本一国内部的税收伦理道德准则就跨出国家边界,成为构建全球税收领域伦理准则的基础。

其次,国家税收正义与全球税收正义具有共同性。一是目的相同。阿奎那关于财产的公平正义学说认为,“只要正义能够导使人们致力于公共幸福,一切德行都可以归入正义的范围”。共同利益或公共幸福成为制度正当性的基础,因此而建立的制度安排是正义的。<sup>③</sup>不管是国家税收制度还是国际税收制度,其实现税收正义的目的都是要实现人类的共同利益或公共幸福,只不过国家税收正义聚焦其国民的利益,全球税收正义关注世界范围内的国家及其人民。二是具有公平、民主、效率等一些共同的价值。不管是国家税收制度还是国际税收制度,都在追求公平、效率、民主等价值,只不过这些价值在不同的税收制度层面具有不同的内涵。如公平价值,在国内法层面体现为依据个人的牺牲能力或经济能力的量能课税原则,或依据受益情况征税的受益原则,考虑的是纳税人之间的税负公平。而国际税收领域的公平,不仅考虑跨国纳税人之间的税负公平,也考虑国家税基分配的公平,禁止国家在税收领域的逐底竞争。三是注重形成合理制度所要求的一致同意和自由协商要素。不管是国家税收制度还是国际税收制度,其正义的实现都离不开行为体的参与。在国家税收制度中,只有在实行一致同意规则情况下,每

①梁若莲、黄素华:《防范税收协定滥用的全球进展:对BEPS第6项行动计划落实情况的评述》,《国际税收》2021年第4期。

②胡键:《经济全球化新常态与全球经济治理的变革》,《国际经贸探索》2022年第8期。

③张琦:《前古典经济学公平观的演变——从财产正义到税收正义》,《政治经济学评论》2020年第6期。

个个体都实现自身的最优,才能实现社会福利的最优,从而实现税收正义。在国际税收制度中,发达国家往往是全球税收治理的倡导者和主要参与者,而发展中国家特别是最不发达国家参与较少,只有当考虑了发展中国家尤其是最不发达国家的参与并为他们提供了参与的方式,建立了以国家间民主为核心、以非国家行为体的参与为重要补充的多层网络民主模式,全球税收治理才能真正实现全球税收正义。

## (二) 全球正义在全球税收治理领域的适用

正义作为人类的观念由来已久,虽然不同时代、不同领域正义的价值取向不尽完全相同,但其作为人类社会的基本价值理念和基本行为准则,一直是绝对的和普遍的。<sup>①</sup>在全球正义成为全球治理的价值后,鉴于全球正义对治理机制、治理规制、治理行为等的道德评价作用,具有独特内涵的全球税收正义在全球税收治理开始后也逐渐形成。

一方面,全球正义基于全球治理的不同组织形态和领域形成多面向的正义。英国著名的政治理论学者戴维·米勒(David Miller)在论及社会正义时提出了多元正义论,<sup>②</sup>认为民族政治共同体边界之内的社会正义属于多元正义。虽然米勒讨论的是民族政治共同体边界之内的社会正义,但他的多元正义的观点为理解全球正义的价值面向提供了具有启发性的多元视角。在正义的多元逻辑下,全球正义也形成多面向的正义,如在全球贸易领域,调整国际贸易关系的WTO注重以效率价值为基础的形式正义。<sup>③</sup>在全球税收领域,跨国公司逃避税破坏了国家之间税基的公平分配、纳税人之间的税负公平,被认为是“侵蚀税基的财政和道德白蚁”,<sup>④</sup>“避税是罪恶”,<sup>⑤</sup>由此公平价值逐渐得到了广泛的认可,成为全球税收正义中的重要价值。此外,发展中国家是否能参与到全球税收治理中的程序民主得到重视,民主价值也逐渐形成。

另一方面,全球税收治理不可能脱离全球税收正义进行。一是全球税收治理机制、治理规制要符合全球税收正义。近年来,G20+OECD机制以及国际货币基金组织、OECD、联合国和世界银行建立的税收合作平台(PCT)等纷纷采取措施进行全球税收治理,这使得全球税收治理在广度、深度上不断取得新进展。但这些机制的建立要符合全球税收正义,只有符合全球税收正义的机制才是合理的机制。如果这些机制存在问题,发展中国家特别是最不发达国家没有参与或参与程度很低,那么这些机制就违背了全球税收正义,其所开展的治理必然受到诟病。作为全球税收治理依据的软硬法规制,是否能得到各行为体的认可而被各行为体接受,关键也在于其是否符合全球税收正义,只有符合全球税收正义的规制才能被接受为良法,帮助实现善治。二是全球税收治理行为和内容要符合全球税收正义。参与全球税收治理的行为体很多,既有国家、政府间国际组织,也有非政府间国际组织、民间社会组织、跨国公司和其他相关方。这些行为体的全球税收治理行为和内容是否正当,应以全球税收正义作为判断标准。凡是背离全球税收正义的行为和内容,都与全球税收正义矛盾,都会因存在正当性问题而不被接受。

全球正义在全球税收治理领域逐渐演变出具有独特内涵的全球税收正义。全球税收正义体现了全球正义发展过程中的税收内涵,既是全球正义的组成部分,也深化了全球正义的内容。

## 三、全球税收正义的检视

全球税收治理启动后,形成了以G20+OECD为主导的机制,其中G20是全球税收治理议程

①张小媚:《论正义的基本性质》,《学习与实践》2006年第2期。

②[英]戴维·米勒:《社会正义原则》,应奇译,江苏人民出版社2001年版,第34—42页。

③江河:《论国际法的公平价值及其实现进路:从和平到正义》,《政法论丛》2023年第1期。

④王宗涛:《反避税法律规制研究》,武汉大学2013年博士学位论文,第21页。

⑤同上第23页。

的制定者<sup>①</sup>和共识的建立者, OECD在G20的支持下成为具体方案的制订者。该机制发布BEPS报告并启动BEPS行动计划后, 开启了“近一个世纪以来国际税收标准首次实质性和早该进行的改革”。<sup>②</sup>但随着全球税收治理的不断推进, 在其治理力度不断扩大、治理内容愈加丰富的同时, 治理过程中存在的合法性和公平性问题亦日渐凸显, 如果不解决这些问题将直接影响着全球数字经济税收治理善治的实现, 因而如何实现“国际税法中的正义”问题<sup>③</sup>就成为全球税收治理中的重要问题。

#### (一) 全球税收正义存在的问题

1. 合法性问题。首先, G20成员结构存在合法性问题。在七国集团(G7)基础上形成的G20集团, 由19个国家和欧盟组成, 虽然吸收了新兴市场经济体和发展中国家, 打破了由少数西方发达国家组成的平台对国际经济政策协调的垄断, 但其成员结构仍然存在如下问题: 第一, 发展中国家的代表性不足。就非洲地区54个国家来说, 除南非外, G20没有非洲成员国。虽然有新兴市场经济体和发展中国家, 但没有最不发达国家。第二, G20没有调整成员资格的机制, 成员资格是排他性的, 自成立以来没有发生成员的变动, 这可能产生无法兼顾甚至忽视低收入发展中国家的税收利益的问题, 也让G20如何更具普遍代表性受到了质疑。

其次, OECD成员结构存在合法性问题。目前OECD成员国总数已达38个, 并在G20的支持下在全球税改进程中发挥了带头作用。<sup>④</sup>鉴于OECD成员国的有限性和限制性, 其在全球税收治理中的合法性问题一直受到质疑。OECD一度通过提供非成员国平等参与全球税收治理的方式, 来弥补其成员有限性的缺陷。即便如此, OECD基于其成员结构也引发了合法性的质疑: 第一, 参加的国家数量是否达到能使BEPS方案具有合法性的数量。在BEPS项目1.0阶段, 基于对G20政治支持的需要, OECD吸纳了一些国家参与了决策过程, 从而使得对最终BEPS方案有投票权的国家总数达到44个。尽管如此, 44个国家表决通过的最终BEPS方案的合法性受到了一些国家的质疑。在BEPS项目2.0阶段, OECD采取更具包容性的方法, 共有99个国家和独立税收辖区参加了多边协议的谈判, 随后包容性框架成员资格对所有感兴趣和有承诺的国家和独立税收辖区开放。但由于存在着遵守四项最低标准的规定, 后来加入的国家或独立税收辖区即使在制定过程中有发言权, 也必须遵守四项最低标准。虽然所有参与BEPS包容性框架的国家和独立税收辖区享有平等的权利和义务, 但对BEPS方案有投票权的44个国家在设计BEPS包容性框架的制度安排方面具有先行者的优势, 其他国家和独立税收辖区只能在这些国家规定的条件下加入该框架。

最后, 全球税收议程制定和决策过程中存在合法性问题。G20+OECD机制在税收议程制定和决策过程中受到了如下合法性质疑: 第一, BEPS项目内容多是发达国家关注的事项, 对发展中国家关注的事项反映不足。OECD是全球税改方案的制订者, 负责BEPS项目具体方案以及包容性框架的设计, 但OECD的宗旨主要是为其成员国的经济和社会发展服务, 因此, BEPS项目方案较少体现发展中国家关注的事项。虽然非OECD国家和独立税收辖区通过包容性框架参与全球税改, 但是否能在事实上影响BEPS包容性框架的内容, 或者OECD成员国是否会持续推进BEPS包容性框架受到了质疑。<sup>⑤</sup>学者莫斯克拉指出, 税收优惠的使用、对征税权分配的重新考

<sup>①</sup>D. Lesage & T. Van de Graaf, *Thriving in Complexity? The OECD System's Role in Energy and Taxation*, 19 *Global Governance* 1, pp. 83 and 91 (2013).

<sup>②</sup>OECD, *Explanatory Statement: 2015 Final Reports* p.5(2015年).

<sup>③</sup>Peter Hongler, *Justice in International Tax Law – A Normative Review of the International Tax Regime*, IBFD, 2019, p. 14.

<sup>④</sup>C. Peters, *On the Legitimacy of International Tax Law* sec. 8.4.3.3. (IBFD, 2014), Books IBFD.

<sup>⑤</sup>Quinones is critical about the current involvement of developing countries, stating that their current involvement “responds to a formal multilateralism where the OECD countries are running the show”. See N. Quinones, *The Birth of a New International Tax Framework*, in *Tax Sovereignty in the BEPS Era* p. 171 (S.A. Rocha & A. Christians eds., Kluwer Law International, 2017).

虑、对双边税收条约结论的成本效益分析、转让定价规则的引入以及发展中国家能力的担忧等都没有充分反映在BEPS项目的议程中。<sup>①</sup>第二,发展中国家不能在全球税改中实质参与,很大程度上还只停留于形式参与。<sup>②</sup>虽然BEPS包容性框架允许所有国家和独立税收辖区参与BEPS项目,但由于发达国家和发展中国家在资源、人才、知识等方面存在的巨大差异,再加上OECD没有义务要及时回应全球税改方案反馈意见和建议并给出是否采纳的理由,因此形式上的平等参与并不能消除发达国家和发展中国家在全球税收治理中实际存在的权力差异,导致发展中国家的参与大多停留于形式参与上。

2.公平性问题。国际税法的正义任务是以横向方式实现征税权的公平分配,从而确保国家间税基分配的公平。2013年BEPS行动计划中明确提出价值创造的征税原则,并按照该原则出台了针对数字经济的双支柱方案,支柱一确立了向使用或消费跨国企业产品和服务的最终市场辖区分配“新征税权”的新规则,支柱二建立了全球最低公司税制度限制税收竞争,以防止跨国企业税基侵蚀,从而建立了国际税收的新规则、新方法和新机制<sup>③</sup>,也保证了国际税基分配的公平。

但从目前国际税改推进的实践来看,该方案会导致国家间税基分配的不公平。就支柱一来说,一是市场国只能对金额A规则适用范围内的跨国企业在其境内的营业收入征税,而属于金额A适用范围的企业要求具备全球营业收入超过200亿欧元且利润率超过10%的跨国企业,属于超大型跨国企业集团。目前,全球能适用的超大型跨国企业集团约100家,因此A规则的适用范围有限。二是市场国有权征税的利润数额有限。就金额A规则适用范围内的跨国企业而言,其全部利润分为两个部分:未超过营业收入10%的部分视为常规利润,超过营业收入10%的部分称为剩余利润,市场国仅有权对剩余利润的25%部分征税,不能对常规利润以及剩余利润的25%以外部分征税,除非跨国企业在市场国具备有形存在。三是市场国的税收主权受到一定限制。市场国如果加入到金额A规则,则要废止已经实施的数字服务税或其他类似单边措施,以后也不得采取此类措施,即使金额A规则适用范围外的企业也不例外。<sup>④</sup>这样支柱一金额A的范围内企业的高利润门槛的规定就基本脱离了数字经济商业模式和数字经济关键特征,背离了价值创造原则,也在一定程度上给支柱一方案的合理性打了折扣。<sup>⑤</sup>

就支柱二来说,其最终出台的方案核心是全球统一15%的最低公司所得税率和GloBE规则,而GloBE规则包含所得纳入规则(IIR)和低税支付规则(UTPR)。在不考虑居民国在价值创造、产生利润方面贡献、关联性的前提下,IIR规定将追征补足税的优先权赋予了跨国企业集团最终控股母公司的居民国;UTPR则是在低税负关联实体的母公司居民国未实施IIR征收补足税的前提下,将征收补足税的权力配置给向低税负辖区关联实体支付款项的关联实体居民国。而在现实中,上述这两种情形下征收补足税的国家往往并非创造价值或利润的实质性经济活动地,尤其是被IIR赋予追征补足税优先权的控股股东的居民国。<sup>⑥</sup>这样,支柱二的规定也背离了价值创造原则。

<sup>①</sup>I.J. Mosquera Valderrama, Legitimacy and the Making of International Tax Law: The Challenges of Multilateralism, 7 World Tax J. 3, sec. 6.3. (2015), Journal Articles & Papers IBFD.

<sup>②</sup>廖益新:《旨在重塑公平合理国际税收秩序的全球化税改:BEPS项目国际税改启动十周年评述》,《国际税收》,2023年第12期。

<sup>③</sup>朱炎生:《双支柱方案:现行国际税收体系的自然延伸》,《税务研究》2022年第3期。

<sup>④</sup>朱炎生:《双支柱方案:现行国际税收体系的自然延伸》,《税务研究》2022年第3期。

<sup>⑤</sup>朱晓丹,曹港珊:《论〈双支柱框架协议〉立法目的之变动与影响》,《国际税收》2021年第9期。

<sup>⑥</sup>廖益新:《旨在重塑公平合理国际税收秩序的全球化税改:BEPS项目国际税改启动十周年评述》,《国际税收》,2023年第12期。

## (二) 全球税收正义问题的原因剖析

全球税收正义之所以存在上述问题,主要是由下列原因造成的。

1. 税收问题的全球性与治理依赖主权国家之间的矛盾。一方面,在经济全球化和数字化背景下,跨国公司利用全球布局便利而产生的税基侵蚀和利润转移问题属于全球问题,解决该问题的实质是各国合理分配数字经济的征税权,就数字经济税收的跨国分配划分税基。这种划分需要主权国家在全球税收正义的指导下相互协商完成,必要的时候还需要国家让渡部分税收主权。另一方面,国家的税收主权是至上的,国家注重维护税收主权和税收权益。不仅认为提高税收是国家最基本的任务,更注重国家税收政策对本国经济总体需求、增长、价格稳定和就业水平的影响。鉴于税收对国家的重要性,国家在参与全球税收治理时,不仅不会轻易放弃税收主权,还会利用本国税收主权进行税收竞争。这就产生了税收问题的全球性与治理依赖主权国家的矛盾,从而导致全球税收正义出现了问题。

2. 发展中国家在全球税收治理机制中的发言权不足。一是G20+OECD机制无法为发展中国家提供与发达国家相当的话语权。<sup>①</sup>以G20+OECD为主导的全球税收治理机制,虽然通过包容性方案等方式给以新兴经济体为代表的发展中国家提供了更多诉求表达、参与的机会,但由于OECD被冠以“富国俱乐部”之名,常常被质疑倾向维护发达国家利益,而G20作为全球税收治理者,本身具有松散性,无法改变OECD在全球税收治理中的规则实际制定者和领导者的地位,因此就目前来看,发展中国家不可能在全球税收治理中拥有与发达国家相当的发言权。二是联合国在全球税收治理中发挥的作用有限。从合法性角度来看,联合国是拥有193个会员国的普遍性国际组织,联合国税务委员长期参与国际税收协调,并注重“以发展中国家的需求和优先事项为重点”解决税收问题,<sup>②</sup>被视为发展中国家在全球税收治理中的利益捍卫者,因而更合适成为全球税收治理的主导机构。但相较于OECD,联合国在国际税收方面发挥的作用相当有限。之所以如此,一是来自OECD成员的反反对,作为主要由西方发达国家组成的国际组织,如果在国际税收问题上赋予联合国太多权力,可能会让OECD失去在全球税收治理领域的影响力,从而最终损害发达国家在全球税收治理中的主导权和税收利益。二是联合国对税收问题的投入有限,缺乏处理国际税收问题的专业人才,专业知识、专业经验不如OECD丰富,处理效率也存在一定问题。

3. 全球税收治理更多关注发达国家税收利益,而非全球税收正义。自2008年全球金融危机后启动的全球税收治理,其政策目标就是增加国家税收特别是发达国家的税收,忽视了对全球税收正义的关注。一方面,全球税收治理的启动原因就是基于对国家税收利益的关注。2008年金融危机发生后全球经济陷入低迷状态,各国为刺激经济而大量举债,这使得各国公共债务急剧增加,财政状况恶化。与此同时,跨国公司逃避税给各国带来了巨大的财政收入损失。2013年开始的BEPS危害研究表明,全球每年流失4%-10%的企业所得税,损失数额约为1000亿至2400亿美元。<sup>③</sup>由此启动了以打击逃避税为主要内容的全球税收治理。另一方面,BEPS行动计划对全球税收正义关注不够。BEPS行动计划由具有“富国俱乐部”之称的OECD成员国英国、法国和德国等国发起,更注重一般有效税率的增加,注重国家采取应对BEPS的措施来对抗税基侵蚀和利润转移,增加国家的税收收入,但国家税收收入的增加并不当然意味着该国公民的福社会

<sup>①</sup>洪茵琬:《全球税收治理架构的现状、问题与启示》,《税务与经济》2022年第2期。

<sup>②</sup>ECOSOC, Further strengthening the work of the Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters: Report of the Secretary-General, p.7. E/2015/51 (11 Mar, 2015).

<sup>③</sup>OECD, Information Brief - 2015 BEPS Deliverables, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. <http://www.oecd.org/tax/beps-information-brief-2015-final-reports.pdf>.

增加。此外, BEPS行动计划在推进过程中, 对所建议的BEPS行动是否能“增加总体福祉”一直保持沉默。<sup>①</sup>

#### 四、全球税收正义的内涵解析

全球税收正义是全球税收治理的终极价值。对全球税收正义的不同看法不仅阻碍了全球税收治理方案的达成, 也影响了全球税收治理善治的实现, 为此必须对全球税收正义内涵进行解析。通过考察国家税收正义和全球正义相互交织的价值演变过程可以发现, 在全球税收正义终极价值下, 一些重要的次级价值在正义的多元化视角下不断促进全球税收正义内涵的形成, 公平、民主、效率不仅体现了全球税收正义的内涵, 也构成了全球税收正义的重要价值和重要支柱, 显示了全球税收领域的正义维度。一方面, 追求公平、民主、效率等次级价值是为了实现全球税收正义的终极目标, 另一方面, 全球税收正义作为终极价值, 支配着公平、民主、效率等次级价值的取舍, 缓解它们之间的冲突。

##### (一) 公平价值

早在国际税收协调时期, 国际社会就开始了公平价值的追求, 并就如何公平合理分配国际税收权益达成了一致。经济全球化和数字化的发展使得国际税收规则存在的不足逐步暴露出来, 并造成国家税收收入的巨大损失。针对国际税收秩序严重失衡的情况,<sup>②</sup>2008年全球金融危机后, 全球公民社会开始质疑全球公共领域分配的不公平, 为解决后危机时期的贫富差距等全球问题, 开始对公平价值有了更多的诉求。<sup>③</sup>BEPS行动计划启动以来, 全球多个国际组织就国际税收公平问题进行了讨论。G20在2013年的圣彼得堡会议上讨论了“税收制度的公平性”, 包括纳税人应支付其公平份额的税款。<sup>④</sup>OECD认为, 参与全球税收的所有各方, 即政府、个人纳税人、企业都受到损害, 因为“BEPS导致的扭曲损害了公平竞争”。<sup>⑤</sup>联合国于2013年10月成立了一个关于BEPS的小组委员会, 指出: 跨国公司不缴纳自己应缴纳的税款是不公平的, 这种行为可能会破坏其他纳税人的税收自愿遵从。国际货币基金组织在一份报告中讨论了公平税收制度的问题, 并进行了一项关于中东和北非公平税收的研究, 旨在解决税收制度和收入分配不平等的问题,<sup>⑥</sup>这项研究为这些国家实现进一步的平等和公平提供了建议。税收合作平台(PCT)强调, “需要以公平和有效的方式增加税收, 以应对全球发展挑战”。<sup>⑦</sup>“国际合作是建立公民可以信任的公平税收制度的必要条件”。<sup>⑧</sup>基督教授助组织(Christian Aid)、税收正义网(Tax Justice Network)、乐施会(Oxfam International)等大量非政府组织、公民社会组织等也就公平问题展开了讨论。

尽管上述政府间国际组织、非政府组织等对于公平内涵之理解的侧重点各有不同, 但都意识到国际税收协调时期建立的公平已受到损害, 亟须在全球税收正义指导下基于全球税收治

<sup>①</sup>OECD, Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting [OECD 2013], p. 7 et seq.

<sup>②</sup>曹明星:《BEPS方略:新威权主义重构国际税收秩序的集结号?》,《国际税收》2014年第7期。

<sup>③</sup>姚璐、刘雪莲:《后危机时代全球治理发展的新动向》,《国外理论动态》2013年第8期。

<sup>④</sup>G20 Leaders Declaration meeting in St. Petersburg including the Tax Annex to G20 leaders declaration. <https://www.oecd.org/g20/summits/saint-petersburg/Tax-Annex-St-Petersburg-G20-Leaders-Declaration.pdf>, 2022年12月21日访问。

<sup>⑤</sup>Action Plan at 8, <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>, 2022年12月21日访问。

<sup>⑥</sup><http://www.imf.org/external/pubs/ft/sdn/2015/sdn1516.pdf>. 2023年5月29日访问。

<sup>⑦</sup><http://www.oecd.org/tax/beps/international-organisations-take-major-step-to-boost-global-co-operation-in-tax-matters.htm>, 2023年5月28日访问。

<sup>⑧</sup>At 9, <http://pubdocs.worldbank.org/en/858011469113510187/Enhancing-the-Effectiveness-of-External-Support-in-Building-Tax-Capacity>. 2023年5月28日访问。

理现状构建,并能为全球税收治理提供指引。一方面,就跨国纳税人征税的公平来说,挤压避税空间、防范跨国公司逃避税成为公平的重要内涵。随着全球税改的推进,一些传统避税地国家如开曼、英属维尔京群岛、巴巴多斯、百慕大等在国际社会的压力下,纷纷颁布经济实质法案,对在本区域内注册或经营的企业提出“经济实质”相关要求,有的还对不能满足经济实质要求的空壳公司施加了行政、刑事的处罚规定,以防止空壳公司的出现。<sup>①</sup>这就使得跨国公司只能在税收是否与经济实质匹配的范围内进行税收筹划,从而在一定程度上挤压了国际避税空间,<sup>②</sup>确保了跨国纳税人征税的公平。另一方面,经济全球化和数字化的出现改变了全球经济运转模式,使得体现跨国公司实质性经济活动和真实价值的创造地开始主张征税权,双支柱方案就建立了市场国与跨国公司的税收管辖权新联结,使得市场国有权参与跨国公司的全球化收益分配,改变了原先只有居住国和来源国参与国际税收权益分配的局面,弥补了市场国被数字化侵蚀掉的征税权,<sup>③</sup>构建了数字经济背景下国家税收权益分配公平的新内涵。

## (二) 民主价值

自国际税收协调出现以来,发展中国家参与不足产生的合法性问题始终是国际税收制度的硬伤。不管是国际税收协调还是全球税收治理,都出现了参与的国家以发达国家为主、建立的税收规则有利于发达国家、缺乏对税收善治的民主评议等现象,这使得全球税收正义的民主价值诉求凸显,民主逐渐成为全球税收正义的重要内涵和重要支柱。

学者赫尔德曾主张,可以通过践行世界主义民主来进行全球治理,从而体现和贯彻全球正义原则。<sup>④</sup>在全球化时代,“世界主义民主将不需要逐个削弱国家的能力,而是在全球范围内试图巩固与发展地区和全球层次的民主制度,以作为对民族国家层次的民主制度的必要补充”,也并非不切实际地主张建构一种世界政府。<sup>⑤</sup>也有学者进一步分析了全球治理的民主,认为全球治理中的民主化就是要求在全球治理过程中依据民主价值和理念、尊重各治理主体民主地位、遵循民主规则和程序、民主评议治理效果。<sup>⑥</sup>由于全球税收治理是全球治理的一部分,上述观点无疑对界定全球税收民主具有重要借鉴意义。就全球税收治理的民主来说,应该是依据民主价值和理念,在全球范围内巩固和发展地区和全球层次的民主制度,尊重各治理行为体的民主地位,遵循民主程序制定规则,对是否实现善治进行民主评议。

与全球治理民主价值实现的方式相似,全球税收治理中民主价值的实现也应采取以国家间民主为核心、以非国家行为体的参与为重要补充的多层网络民主模式。<sup>⑦</sup>

第一,全球税收治理民主模式的核心是国家间民主。全球税收治理是政府间国际组织、国家、跨国公司、全球公民社会等多元主体参与的治理,这些主体拥有不同的权力、居于不同的地位并采用不同的参与方式,因而必须根据参与行为体的不同层次构建多层网络民主。在这种多层网络民主模式中,国家间民主居于该模式的核心。这是因为全球治理启动后,社会权力结

<sup>①</sup>如开曼群岛于2018年12月17日公布《国际税收合作(经济实质)法》,2019年2月公布《开曼经济实质实施指引》,对于那些不能满足经济实质要求的空壳公司,将被处以罚款、强制注销,或者将信息直接交换给相关政府税务机关;虚假申报或误导陈述的,将被处以罚款或由责任者承担刑事责任等。详见<https://baijiahao.baidu.com/s?id=1704213949791807198&wfr=spider&for=pc>,2023年6月2日访问。

<sup>②</sup>廖体忠:《全球化与国际税收改革》,《国际税收》2021年第8期。

<sup>③</sup>廖体忠:《全球化与国际税收改革》,《国际税收》2021年第8期。

<sup>④</sup>高景柱:《全球正义何以可能?——以全球治理为切入点》,《国外理论动态》2019年第8期。

<sup>⑤</sup>戴维·赫尔德:《民主的模式》,燕继荣等译,中央编译出版社2004年版,第441页。

<sup>⑥</sup>David Kennedy, *Challenging Expert Rule: The Politics of Global Governance*, *The Sydney Law Review*, vol. 27, 2005.

<sup>⑦</sup>王天韵:《全球治理民主化的动力、基础与实现模式》,《天津社会科学》2017年第6期。

构发生了变迁,传统国家的权力遭到侵蚀,出现了国家的权力流散,<sup>①</sup>但即便如此,国家始终都占据着主导地位。<sup>②</sup>国家基于主权所拥有的对外自主权和对内最高权使得国家能自由决定是否参与以及参与全球税收治理的深度,是否在国内推动、落实全球税收治理方案。政府间国际组织即使拥有全球税收治理的体系性权力,本质上也是国家根据协议让渡部分主权成立的组织,只能在国家让渡的权力范围内行事。其他非国家行为体,如跨国公司只优先对投资者、员工和消费者负责,非政府组织也只就特定问题代表部分民众的诉求。因此,只有国家才代表着本国人民的整体利益,才是全球税收治理的核心,是否实现国家间的民主直接决定着全球税收治理的民主,国家间民主居于全球税收治理民主模式的核心。

第二,非国家行为体的参与是全球税收治理民主模式的重要组成部分。随着资本国际化运动的出现,跨国公司成为经济全球化的主导力量。在早期的国际税收协调中,由于世界市场尚未成熟,跨国公司力量较小,跨国公司与国家的税收矛盾并未引起关注。20世纪80年代后,特别是2008年全球金融危机后,跨国公司因逐利而引发的国际逃避税问题受到了国际社会的关注。因此,跨国公司也是全球税收治理的重要行为体,其是否遵从全球税收治理规则,接受国家的监管和社会的监督,在一定程度上影响着全球税收治理的效果。

非政府组织也是全球税收治理的重要行为体。由于非政府组织的动机以利他为主,以促进公益进步为活动的主要宗旨,因而在因跨国公司逃避税引发的全球税改中拥有一定的影响力。全球税收治理权力的纵向扩散使得参与治理的非政府组织在实际上行使着一定的公共权力,非政府组织通过游说、动员、抗议、知识建构等方式,影响全球税收议题设置、议程制定,通过提供专业知识参与全球税改方案探讨,向公众普及全球税改知识,向OECD提供税改的数据、资料和信息。此外,非政府组织还代表不同社会群体的利益关切,能反映全球税收治理领域的多元化诉求,在一定程度上为全球税收治理方案的合法性提供了保障。

### (三)效率价值

效率是全球税收治理追求的价值。自经济学者开始研究税收原则以来,效率原则一直都是国内税收制度公认的一个原则。美国经济学家萨缪尔森(Paul A. Samuelson)认为,“税收对效率的影响是税收政策中最令人关注的问题”。<sup>③</sup>国际税收协调开始后,效率原则也从国内税收制度逐渐延伸到国际税收制度中。国际税收制度的很多规定都体现了效率原则,如国家之间的税收管辖权划分制度、税收信息交换制度、避免双重征税制度等。多个国际组织在参与数字经济税收治理时都提及税收效率价值。OECD财政事务委员会(CFA)的七个具体目标中,第一个就是“支持发展高效和公平的税收制度”。<sup>④</sup>BEPS行动计划的出台就是因为国际税收制度中存在的BEPS扭曲了投资人的投资决策,导致资源分配效率低下。因此,BEPS行动计划以及随后很多具体方案都体现了效率原则。联合国经社理事会的发展筹资办公室(FDO)也提出,发展更有效益和效率的税务制度以支持公共和私人投资达到理想水平并打击逃税。<sup>⑤</sup>国际货币基金组织财政事务部(FAD)在提及所涉及的税收领域时,明确其目的是提高税收政策的效率和公平性。<sup>⑥</sup>可见,效率与公平、民主一样,都构成了全球税收正义的次级价值。

①苏珊·斯特兰奇:《权力流散:世界经济中的国家与非国家权威》,肖宏宇、耿协峰译,北京大学出版社2005年版。

②刘金河:《权力流散:平台崛起与社会权力结构变迁》,《探索与争鸣》2022年第2期。

③[美]萨缪尔森、诺德豪斯:《微观经济学》,萧琛译,人民邮电出版社2004年版,第272页。

④OECD, Mandate of the Committee on Fiscal Affairs art. 1a, C(2018)72 (1 May 1971). At p.1b.

⑤United Nations, Resolution adopted by the Economic and Social Council on 18 September 2012: Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, p. 9 E/RES/2012/33 (18 Sept. 2012).

⑥详见 <https://www.imf.org/external/np/fad/news/fadbroch.pdf>, 2020年12月8日访问。

全球税收治理中的效率价值,包括国际税收的行政效率和经济效率两方面。国际税收中的行政效率是要求具有国际税收管辖权的国家和独立税收辖区积极开展国际税收行政协调与合作,对跨国纳税人的征税遵循便利原则和税收费用最小化原则。由于税务费用既包括国家承担的用来确保税款能被及时、正确、足额征收所发生的管理费用,也包括纳税人承担的对跨国应纳税对象计算、缴纳税款过程中所发生的纳税费用,因此税收费用最小化包括了国家的管理费用最小化和跨国纳税人的纳税费用最小化。国家税收制度的经济效率通常聚焦税收中性,是指一国“赋税应该在最低程度上妨害再生产,并实现最适合税率”<sup>①</sup>。国际税收协调开始后,税收中性思想也被引入国际税收领域<sup>②</sup>,强调国际征税对国际经济效率提升的不利影响最小化。<sup>③</sup>

全球税收治理中,很多国际税收改革措施都遵循效率原则。如为解决有害税收竞争而于2010年签订的《多边税收征管互助公约》,取代了以前通过签订税收信息交换协议进行信息交换的方式。截至2020年9月,签署该公约的国家已达141个,在效果上相当于签署了近8000个双边协议,<sup>④</sup>以高效方式建起了一个庞大的税收信息交换合作网络。如为解决税收协定适用过程中出现的问题的相互协商程序(Mutual Agreement Procedure,以下简称MAP),目的就是通过解决居住国、来源国就跨国纳税人国际征税所产生的争议,提升国际税收制度的效率。全球税改启动时,BEPS第14项行动计划(使争议解决机制更有效)就如何优化跨境税收争议解决机制规定了最低标准,最低标准还要求各辖区努力争取将解决MAP案件的平均时间控制在24个月之内,目的在于提升MAP工作效率,寻求MAP案件的及时解决。<sup>⑤</sup>这些措施都极大地提高了国际税收制度的效率。

就全球税收治理的公平、民主、效率价值来说,分别代表了全球税收的实质正义、形式正义和技术正义。公平、民主提供了全球税收实质正义与形式正义的度量基准,其中,实质正义的实现离不开形式正义,形式正义以实现实质正义为目标,效率则从技术角度为两者的实现提供了现实基础。实质正义与形式正义是全球税收治理追求的当然价值,同时由于国际社会尚未建立起全球性的税收组织,主权国家在全球税收治理中发挥着重要的作用,国家之间是否能以高效方式进行合作直接关系到全球税收治理的效果,因此体现技术正义的效率价值在全球税收正义的次级价值中也具有重要的地位。公平、民主、效率成为全球税收正义统领下的次级价值,但公平以民主和效率为基础,因而具有更高的价值位阶。

## 五、推动全球税收正义构建的中国方案

2014年,中国国家主席习近平在G20澳大利亚布里斯班峰会上发表了“加强全球税收合作,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”的重要讲话,不仅表明了中国积极参与全球税改的态度,也为中国参与全球税收治理指明了方向。中国在积极参与全球税收治理的过程中,逐渐成为重要参与者,甚至正在成为贡献者。<sup>⑥</sup>中国的参与不仅为确立和推动BEPS行动计划顺利完成作出了重要贡献,也为发展中国家和新兴经济体提升规则制定话

①[法]让·巴蒂斯特·萨伊:《政治经济学概论》,陈福生等译,商务印书馆1982年版,第501-535页。转引自王婷婷:《课税禁区法律问题研究》西南政法大学,2014年版,第238页。

②王逸:《国际税收中性理论与实践》,《扬州大学税务学院学报》1999年第3期。

③刘剑文:《国际税法(第二版)》北京大学出版社2004年版;金晓晨、谢海霞:《国际税法》,首都经济贸易大学出版社2008年版。

④陈孜佳、刘建、郑琼:《全球税收透明度和信息交换标准发展成果:总结与展望》,《国际税收》2020年第7期。

⑤田川、刘仁娜:《后BEPS时代相互协商程序运行成效分析》,《国际税收》2023年第1期。

⑥蒙玉英:《开启国际税收新征程 服务高水平对外开放》,载《国际税收》2023年第3期,第9页;邓力平:《国际税收治理与“一带一路”税收征管合作机制》,载《国际税收》2019年第4期,第13页。

话语权、维护自身税收权益发挥了重要作用。当前全球税收正义存在的问题虽然已经妨碍了全球税收治理善治的实现,但也为中国推进全球税收治理的深化提供了契机。中国应通过理念、机制路径,推动全球税收正义的构建,在深化全球税收治理的同时,也不断增强中国在全球税收治理领域的话语权和影响力。

### (一)以人类命运共同体理念引领全球税收正义的构建

在当前全球税收正义尚在进行构建的情况下,中国应该以人类命运共同体理念引领全球税收正义的构建。

1.人类命运共同体理念所蕴含的全人类价值与全球税收正义的高度一致性。自2013年习近平总书记提出推动构建人类命运共同体以来,“构建人类命运共同体”思想就在全球治理领域逐步获得了广泛的接受,2017年2月被联合国社会发展委员会第55届会议写入联合国决议,成为全球治理领域的重要思想。

一方面,人类命运共同体所蕴含的全人类价值体现了全球正义。虽然全球正义的内涵尚存在争议,但全球正义构成人类的终极价值已经得到了普遍接受,因而全球正义是全球治理的终极价值。2015年9月,习近平总书记在第七十届联合国大会一般性辩论中提出了中国倡导的全人类价值,“和平、发展、公平、正义、民主、自由,是全人类的共同价值,也是联合国的崇高目标”。<sup>①</sup>全人类价值体现了全球正义,是全球正义的中国价值体现和人类共识。在国际社会中,只有发展才能维持国家生存,而国家的发展离不开和平的国际环境,因而在全球化上升时期,和平和发展的充分互动使得和平和发展成为广泛接受的全球治理价值。但随着全球化的推进,非传统安全问题产生了对和平的破坏,不公平的国际规则、没有建立在国家平等民主基础之上的国际秩序妨碍了国家主权的行使,影响了国家的发展。这样,随着全球治理的推进,更多的价值诸如公平、民主、自由也得到了普遍的认可。虽然正义一词经常与公平、民主等并列,但在全球治理领域正义体现了全球治理的终极价值,蕴含着体现时代要求的和平、发展、公平、正义、民主、自由等价值,因而这些价值都体现了正义,构成了正义的次级价值,并成为正义的强有力的支撑。

另一方面,全人类价值与全球税收正义的价值构成高度一致。全人类价值体现了全球正义,其价值构成与全球税收正义价值下的公平、民主、效率价值高度吻合。习近平总书记多次指出,“坚持合作共赢、追求国际公平正义、追求国际关系民主化、追求持久和平、彻底打破国强必霸的逻辑,成为构建人类命运共同体的基本价值追求和精神实质追求。”<sup>②</sup>由此可见,公平、民主是全人类价值和全球税收正义共同的价值。就效率价值来看,虽然全人类价值没有明确提及效率价值,但当全人类价值在全球税收治理领域适用的时候,必然产生对效率的追求,因为全人类价值的目的是指引全球治理,追求全球治理的善治,而全球税收善治的实现必然建立在效率基础上,因而当全人类价值指引全球税收治理时,必然有效率的价值追求。

2.以人类命运共同体理念构建全球税收正义的具体路径。人类命运共同体不仅蕴含了中国参与全球治理所追求的全人类价值,也是中国参与全球治理的治理理念、治理话语,中国应从以下几方面采取措施推动构建全球税收正义。

(1)大力发展市民社会组织,通过民间外交方式引导全球税收正义构建。在全球税收治理中,包括国内非政府组织、国际非政府组织、智库、商会等在内的市民社会组织通过分析税收政策、对税收立法和征管提出倡议、对公众“进行税收教育”、提高公众税收认知等方式,促进了全球税收治理的启动,并在全球税收治理启动后提出了很多分析的观点,在一定程度上影响

<sup>①</sup>习近平:《论坚持推动构建人类命运共同体》,中央文献出版社2018年版,第252页。

<sup>②</sup>习近平:《习近平谈治国理政》(第三卷),外交出版社2018年版,第182页。

了全球税收治理决策。但就参与全球税收治理的市民社会组织来看,在全球税收治理中具有一定影响力的组织如税收正义网、基督教授助组织和国际乐施会等总部位于英国,欧盟税务观察(The EU Tax Observatory)总部位于巴黎,总部设在中国的市民社会组织就比较少。随着全球税收治理的推进,要实现人类命运共同体理念对全球税收正义的引领,必须大力发展中国的市民社会组织,通过民间外交方式引导全球税收正义构建。首先,应采取放松管制、资金支持等有针对性的措施,有重点地鼓励、扶持参与全球税收治理的中国市民社会组织的发展。其次,积极与其他国家参与全球税收治理的市民社会组织建立联系,通过设立中国地区分支机构的方式,给予该组织一定的资金支持,实现人员上的积极参与。

(2)积极帮助发展中国家提升税务能力,通过税务技术援助等实践引导全球税收正义构建。实证研究表明,中国的对外援助能让受助国国民对中国产生更多的好感,持有更高的评价。<sup>①</sup>因此,中国应通过对发展中国家的税务技术援助引导全球税收正义的构建。

全球税收治理开始后,中国秉持包容发展理念,继续加大对发展中国家的税务技术援助。中国通过与经合组织合作建立的OECD-SAT多边税务中心,为其他发展中国家的税务官员提供其本国与中国双边税务以及多边国际税务的业务培训,还与国际货币基金组织等25个国际组织、“一带一路”合作伙伴在内的116个国家和地区等进行合作,帮助发展中国家提升应对跨国公司逃避税的手段和能力。<sup>②</sup>在提升了发展中国家税务技术能力的同时,也极大地促进了这些国家与中国的民心相通。未来,中国要用好税务技术援助手段,在提供税务技术援助时宣传中国人类命运共同体中蕴含的全球税收正义,让全人类价值“润物细无声”地进入世界各国人民的头脑之中,让世界人民认识中国、相信中国,认同中国的全球税收治理价值。

(二)通过推动全球税收治理机制的完善来引领全球税收正义的构建

实现正义性的进程需要有效的机制,<sup>③</sup>因而全球治理机制是建构全球正义的重要途径。只有通过建立正当、合法、有效的全球治理机制才能制定出体现全球正义且合法有效的制度、规则,才能实现善治。

1.推动建立联合国为主导的全球税收治理机制。由于联合国会员国的普遍性,联合国更适合作为税收领域的主要政府间国际组织。因此,建立以联合国为主导的全球税收治理机制才能解决目前全球税改存在的合法性问题。

联合国负责税收问题的是经社理事会下设的一个委员会——国际税务合作专家委员会,该委员会由25名成员组成,半数以上来自发展中国家,这些成员由各国政府提名,以个人身份履职。虽然该委员会主要是就国际税务合作的基本和前沿问题为各国政府、税务管理人员和纳税人提供实践指南,<sup>④</sup>但由于该委员会地位低、人员少等原因,因而不可能像OECD那样承担起全球税改任务。自2011年以来,该委员会一直在寻求升级,但目前尚未成功。未来,要建立联合国为主导的全球税收治理机制,就必须提升该委员会的地位。为此,要推动落实联合国76届大会关于“赋予国际税务合作专家委员会联合国政府间机构的地位”的呼吁,<sup>⑤</sup>提升该委员会的地

①车翼、贺晓宇、张燕:《对外援助与国际影响力:来自中国经济复兴的证据》,载《财经研究》2023年第7期,第134页。

②参见“一带一路”倡议下国际税收合作驶入快车道,中国财经报,2018年5月16日,<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810744/n1671176/n1671191/c3454396/content.html>,2023年4月16日访问。

③艾伦·布坎南、罗伯特·基欧汉、赵晶晶、杨娜:《全球治理机制的合法性》,《南京大学学报(哲学·人文科学·社会科学版)》2011年第2期。

④<https://www.un.org/zh/desa/4-facts-you-didnt-know-about-international-collaboration-tax-matters>,2023年6月21日访问。

⑤UN,“General Assembly’s session Report”, Seventy-sixth Session, October 2021. Available from <https://undocs.org/en/A/C.2/76/L.28>. Para. 19,2023年6月22日访问。

位,规定该委员会成员由代表各国政府的专家组成,专家能代表本国政府表达税改意见。同时,加大联合国对税收问题的关注和投入,吸纳更多处理国际税收问题的专业人才加入,提高处理国际税收问题的效率。

2.推动增强发展中国家在G20+OECD机制中的集体行动,确保税改结果的实质公平。在联合国为主导的全球税收治理机制尚未建立以前,要增强发展中国家在G20+OECD机制中的集体行动。一方面,要继续通过加强24国集团的内部协商开展集体行动。近几年来,24国集团参与到全球税改中来协调发展中国家的整体参与,就数字经济引发的税收挑战的应对方案、支柱一的金额A、支柱一的税收确定性、对联合国大会关于促进联合国包容性和有效的税务合作的第77/244号决议等代表发展中国家提供了意见,但介入比较晚、整体意见比较少,<sup>①</sup>因此,未来24国集团要继续就国际税改问题加大沟通力度、工作力度,把发展中国家的税改意见进行协调统一,形成集体意见。

另一方面,由于77国集团的宗旨是加强发展中国家在国际经济领域的团结与合作,推动建立国际经济新秩序,推进发展中国家经济社会发展进程,促进南南合作。因此,要加强77国集团和中国(G77+China)关于全球税改事项的内部协商,形成发展中国家的统一意见后,以“七十七国集团和中国”的方式共同提出立场文件。

### (三)充分发挥“一带一路”税收征管合作机制在引领全球税收正义构建中的作用

中国和其他国家以“共商、共建、共享”为指导原则合作建立的“一带一路”税收征管合作机制,是多国合作共同建立的机制,体现了中国倡导的“和平、发展、公平、正义、民主、自由”价值,是现有全球税收治理机制的重要补充。“一带一路”税收征管合作机制由理事会、秘书处、“一带一路”税收征管合作论坛(BRITACOF)、“一带一路”税收征管能力促进联盟(BRITACEG)和专家咨询委员会构成,<sup>②</sup>其中,征管合作论坛通过提供工商业税收对话、分享最佳实践、确定新兴税收问题、加强税收征管合作等方式寻求创新解决方案,提升成员税务能力,<sup>③</sup>征管能力促进联盟通过对税务官员的培训、税收征管问题的研究以及对成员提供税务技术援助等方式来帮助成员进行税务能力建设。联盟自成立以来,已经开展线上线下培训活动共50余期,培训对象覆盖100多个国家(地区)超过3000名税务官员。<sup>④</sup>此外,“一带一路”税收征管合作机制成员除中国香港和澳门地区外,其他32个成员国都属于发展中国家,<sup>⑤</sup>因而搭建了发展中国家参与全球税收治理的新机制,为发展中国家和新兴经济体表达全球税改诉求提供了平台,有力地增强了发展中国家在全球税收治理中的主动权和话语权。

中国作为一个负责任的发展中国家,不仅参与了G20+OECD的全球税收治理机制,还通过“一带一路”税收征管合作机制关注全球税收治理中话语权最弱的发展中国家的税收利益,为构建更加包容的全球税收治理体系作出了应有的贡献,推动了全球税收治理的深化。未来,中国应继续发挥“一带一路”税收征管合作机制在构建全球税收正义中的作用。首先积极发挥“一带一路”税收征管能力促进联盟的作用,借助该平台帮助“一带一路”建设参与国提升现代化、数字化的税收征管能力。其次,充分利用“一带一路”税收征管合作论坛和专家咨询委员会,对

<sup>①</sup>参见<https://www.g24.org/working-group-on-tax/>,2023年6月22日访问。

<sup>②</sup>参见“一带一路”税收征管合作机制据以成立的《乌镇声明》第5条。

<sup>③</sup>参见国家税务总局办公厅:《深入推进税收征管能力建设 持续共建“一带一路”税收征管合作新格局》,2022年9月20日,<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5181565/content.html>,2023年2月22日访问。

<sup>④</sup>参见国家税务总局国际税务司:《共谋发展 同向未来》,2023年3月23日,<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n1671176/n3465625/c5185812/content.html>,2023年4月22日访问。

<sup>⑤</sup>参见“一带一路”税收征管合作机制成员,<http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810744/n1671176/n3465625/c4324846/5116276/files/43248461.pdf>,2023年1月22日访问。

于在实践中遇到的税收难题进行专题研究,帮助发展中国家解决税收治理中的难题。最后,完善多边税收信息交换形式。创新涉税信息交换机制的发展,利用好现代化信息技术手段,使其服务于多边税收交流合作,提升税收信息交换机制的质效。

## 六、结 语

随着数字经济全球税收治理方案的不断推出,加强全球税收正义的构建已经成为深化当前数字经济全球税收治理的重要任务。通过对全球税收治理实践的分析,可以发现全球税收正义的内涵是全球税收正义统领下由公平、民主和效率价值构成的正义,公平、民主和效率既是全球税收正义的次级价值,也是全球税收正义的重要支柱。我国作为全球税收治理的重要参与者、贡献者,应针对当前全球税收正义存在的问题,通过理念、机制路径来推动全球税收正义的构建。在理念引领方面,鉴于人类命运共同体理念所蕴含的全人类价值与全球税收正义的高度一致性,中国应以人类命运共同体理念来引领全球税收正义构建。在机制引领方面,既要推动建立以联合国为主导的全球税收治理机制、增强发展中国家在G20+OECD机制中的集体行动,也要充分发挥“一带一路”税收征管合作机制的作用。

# Global Tax Justice in the Context of the Digital Economy and China's Response

Wang Lihua

*(International Law School, Shanghai University of Political Science and Law, Shanghai 201701, China)*

**Summary:** After entering the BEPS 2.0 stage of global tax reform, with the continuous improvement of the tax governance plans of the digital economy, global tax governance has been further deepening. Due to the fact that the value of global tax governance is a core value jointly accepted and followed by actors participating in global tax governance, guiding the direction of global tax governance, and affecting the international tax interests of countries, the issue of global tax governance value has attracted more attention. Global tax justice is the value pursued by global tax governance. It is the inevitable results of not only the tax justice expansion from one country to the world, but also the global justice application in the field of global tax governance. However, there are legitimacy issues related to insufficient participation of developing countries in global tax governance, as well as fairness issues caused by unfair distribution of tax bases in the digital economy. This not only affects the interests of developing countries in the global tax reform, but also hinders the realization of good governance in global tax governance. In the process of global tax governance, global tax governance actors, such as countries, intergovernmental international organizations, civil society organizations, recognize and accept the values of fairness, democracy, and efficiency, making fairness, democracy, and efficiency gradually become the main secondary values and important pillars of justice under the leadership of global tax justice. China is an important participant in global tax governance, playing an important role in enhancing the discourse power of developing countries and emerging economies in rule-making and

safeguarding their own tax rights. In response to the current problems in global tax justice, China should promote the construction of global tax justice through the paths of ideology and mechanism. In terms of ideology path, the concept of a community with a shared future for mankind should lead the construction of global tax justice; in terms of mechanism path, we should guide the construction of global tax justice and enhance China's voice and influence in the field of global tax governance by promoting the establishment of a global tax governance mechanism led by the United Nations, enhancing the collective action of developing countries in the G20+OECD mechanism, and playing the role of the "Belt and Road" tax collection and management cooperation mechanism.

**Key words:** digital economy; global tax governance; global tax justice; connotation; China's construction plan

(责任编辑: 倪建文)

---

(上接第78页)

whether private firms can effectively implement the ESG concept is related to the quality of national economic development. This paper regards state ownership participated in private firms as an important resource and governance mechanism. Using the data of private firms listed in A-shares from 2017 to 2021, it studies the impact of state ownership on corporate ESG performance. The results show that state ownership participation can significantly improve the ESG performance of private firms. In order to clarify the channels in which state ownership participation improves corporate ESG performance, the focus is on the three aspects of E (environment), S (society), and G (governance), which correspond to the public, government, and employees as stakeholders. The mechanism lies in that state ownership participation enhances firms' environmental investment and tax contribution, and narrows the salary gap between executives and ordinary employees. "CPC's Party building into Articles of Association" and media attention, as internal and external supervision mechanisms of firms, can significantly strengthen the role of state ownership participation in enhancing the ESG performance of private firms. Further analysis finds that, compared with traditional industries, state ownership participation in private firms in emerging industries can better improve their ESG performance. In addition, state ownership participation in private firms with better ESG performance has a more significant promotion effect on their operational performance. This paper provides a reference basis for government departments to formulate high-quality development policies for private firms.

**Key words:** state ownership; ESG performance; high-quality development; CPC's Party building into Articles of Association; media attention

(责任编辑: 倪建文)