

后BEPS时代居民税收管辖权的问题与改革

王丽华¹, 廖益新²

(1. 上海政法学院 国际法学院, 上海 201701; 2. 上海财经大学 法学院, 上海 200433)

摘要: 在经济全球化和数字经济背景下, 建立在传统国际税法理论基础上的以居民税收管辖权为基础的现行国际税收协调模式面临着诸多挑战。晚近国际税法实践中有关居民税收管辖权规则的改革倾向表明, 居住国税收管辖权已经不能反映纳税人与征税国之间的更为密切的经济联系, 也违背了税收公平原则、量能课税原则、税收中性原则。税基侵蚀与利润转移(BEPS)行动计划的推出和《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)的多边公约》的签署^①, 为改革居民税收管辖权提供了良机。跨国所得课税权的改革应按照价值创造理论进行, 未来加强价值创造理论的研究并在此基础上提出符合发展中国家利益的方案将对国际税收协调规则的重塑产生重要的影响。

关键词: 经济全球化和数字化; 国际税收协调; 居民税收管辖权; 改革

中图分类号: DF963 **文献标识码:** A **文章编号:** 1009-0150(2018)04-0129-12

一、前言

居民税收管辖权和所得来源地税收管辖权是目前绝大多数国家在所得课税方面同时主张行使的两种课税原则。^②为解决在各种跨国所得上纳税人居住国的居民税收管辖权与所得来源地的来源地税收管辖权冲突而造成的国际重复课税问题, 无论是经合组织税收协定范本还是联合国税收协定范本, 在协调缔约国双方在各种跨国所得上的征税权冲突问题上, 都是从首先确认居住国有权对其居民纳税人的各种跨国所得行使居民税收管辖权课税的原则出发, 在此基础上就各种跨国所得分别限定来源国一方可以行使来源地课税权的前提条件、课税范围或程度, 以缓解在各种跨国所得上双方各自国内所得税法上主张的居民税收管辖权和所得来

收稿日期: 2017-12-12

基金项目: 国家社科基金重点项目“应对BEPS背景下完善中国反避税法律体系研究”(14AZD)的部分研究成果; 上海政法学院高原学科(国际法)资助。

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、硕士生导师;

廖益新(1957—), 男, 湖南郴州人, 上海财经大学法学院教授、博士生导师。

^①BEPS(base erosion and profit shifting, 税基侵蚀与利润转移)行动计划是由G20(20国集团)领导人在2013年9月圣彼得堡峰会背书并委托经济合作与发展组织(OECD)推动的一项一揽子税收改革项目, 旨在通过协调各国税制, 修订税收协定和转让定价国际规则, 提高税收透明度和确定性, 来解决跨国企业税基侵蚀和利润转移给各国政府财政收入和国际税收公平秩序带来的挑战。2015年经济合作与发展组织发布了BEPS15项行动计划最终成果报告。2017年6月7日, 《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移(BEPS)的多边公约》(下文简称《公约》)首次联合签字仪式在法国巴黎的经合组织总部举行, 包括中国在内的67个国家和地区的政府代表共同签署了该《公约》。

^②目前仅有少数国家或地区在所得税上仅主张行使单一的所得来源地税收管辖权课征所得税。例如南美洲的玻利维亚、哥斯达黎加、萨尔瓦多、危地马拉、尼亚加拉、巴拿马、巴拉圭, 非洲的肯尼亚和亚洲的新加坡、中国香港等国家和地区。参见Draft Manual for the Negotiation of Bilateral Tax Treaties between Developed and Developing Countries: 11.

源地税收管辖权之间的冲突范围和程度。^①两个范本的这种国际税收协调模式已为各国相互间签订的此类避免双重征税条约广泛采用。

然而,经济全球化和数字经济模式下居住地国对价值创造的贡献度降低,来源地国更加多样化和复杂化的现实在对各国所得税法主张的上述两种税收管辖权构成严峻挑战的同时,也对双边税收条约中普遍采用的上述国际税收协调模式造成了适用问题。

目前,我国学界对于传统国际税收管辖权划分规则不符合世界经济发展现实,必须进行改革基本达成共识,但对如何推进改革尚存在争论。有学者认为要从修改税收协定范本入手,因为避免双重征税协定的两个国际范本,特别是经合组织范本,其强调居民税收管辖权的国际税收规则不利于发展中国家,有失公平合理。^②有学者认为,为应对数字经济下国际税收规则包括管辖权规则的改革,中国应从理论研究和规则分析等方面着手开展基础性研究工作。^③有学者认为,我国应积极参与全球税收治理,成为国际税制改革的推动者甚至主导者,尽可能地推动国际税收新体系的形成。^④有学者提出了“价值创造”和“实际经济活动原则”是“经济关联原则”在数字经济时代的继承和发展,该原则应成为建立公正合理的国际税收秩序的指导原则。^⑤上述观点从不同角度提出了改革国际税收管辖权的建议。无疑,改革国际税收管辖权既需要国际法、国内法层面的措施,也需要加强基本理论研究,但改革的实现还需要在国别基础上的经验总结和更为明确和具体的思路。

基于此,本文在G20倡导、OECD主导的BEPS行动计划已经实施、全球税收治理进一步深化^⑥的大背景下,首先从理论层面深入分析了后BEPS时代这种以确认居民税收管辖权为主的协调模式和协调规则面临的困境与问题,然后回到实践层面,结合晚近中外相关国家改革居民税收管辖权的所得税法和双边税收协定的实践,剖析国际税收中居民税收管辖权改革的方向和值得借鉴的做法。我们认为目前正在进行的全球税收治理为改革居民税收管辖权提供了良机,价值创造理论应成为国际税收分配的指导理论,发展中国家要基于自身利益的考量做深入的理论研究,提出经济全球化和数字经济下国际税收征税权分配的合理可行的新方案。

本文的创新之处首先在于系统详实地研究了居民税收管辖权的法理基础及其改革的国际实践,对于如何从宏观方面把握国际税收管辖权的改革方向、微观方面制订国家参与改革的具体方案具有重要的参考价值。其次,本文采用了从理论到实践、在实践中进行检验,然后从中归纳出一般规律的论证方法,这种论证方法使文章观点更明确,论证更有力。再次,本文提出了目前国际税收管辖权实践带来的启示,这对于我国参与全球税后治理实践、提出我国的方案建议有一定的积极意义。

二、以居民税收管辖权为原则进行国际税收协调的法理基础

居民税收管辖权是各国所得税法上基于纳税人与征税国之间存在着居民或国籍这类人身隶属关系的法律事实而主张的一种课税原则,在居民税收管辖权下,纳税人应就来源于居住国

^①经合组织范本与联合国范本的差异只是在于前者在各种跨国所得的征税权冲突协调方面,对所得来源地国的征税权行使条件、范围或程度的限制更为严格,后者的条款规定则相对宽松,更有利于维护所得来源地国的税收权益。参见廖益新编:《国际税法》,高等教育出版社2008年版,第62-63页。

^②参见杨斌、宋春平:《两个协定范本关于所得征税权分配规则的比较》,《涉外税务》2011年第8期。

^③参见高运根:《数字经济背景下的国际税改及其对中国的影响和建议》,《国际税收》2015年第3期。

^④参见张景华、吕铨钢:《国际税收治理中的税收管辖权逻辑》,《税务研究》2016年第7期。

^⑤参见张泽平:《数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则》,《学术月刊》2015年第2期。

^⑥王丽华:《全球税收治理及中国参与的法治进路》,《环球法律评论》2017年第6期。

境内和境外的全部所得,对居住国承担缴纳所得税义务。以居民税收管辖权为原则的国际税收协调,是指双边税收条约为缓解缔约国双方彼此国内所得税法上主张的居民税收管辖权与所得来源地税收管辖权在各种跨国所得上的冲突而造成的国际重复征税,原则上确认居住国一方对其居民纳税人取得的来源于缔约国对方境内的各种跨国所得均有权行使居民税收管辖权课税,对来源地国一方对各种跨国所得可以主张行使的所得来源地课税权则加以课税条件、范围或程度上的限制;同时对于来源国一方按照税收条约限定的条件、范围或程度对缔约国对方居民取得的来源于境内的所得课征的所得税,要求居住国一方承担条约义务对其居民纳税人就各种跨国所得在来源地国缴纳的所得税款,提供免税或外国税收抵免的救济,以消除对跨国所得的国际重复征税。

这种以确认居住国对各种跨国所得可以行使居民税收管辖权课税为原则,同时限定来源国对各种跨国所得可以行使的来源地征税权的国际税收协调模式的法理基础,首先是基于传统的税收公平价值理念。税收公平包括横向公平和纵向公平两个层面的含义,它们都是基于纳税人的支付能力来衡量的。横向的课税公平要求具有同等支付能力的纳税人,应该承担同等程度的税负义务;而纵向的课税公平,则意味着具有不同支付能力的纳税人,应该承担不同的税负,支付能力强的应该多纳税,支付能力弱的应该少纳税,没有负担支付能力的人,则不应负担纳税义务。^①基于纳税人的支付能力的公平课税,本质上要求应实行综合所得课税的模式,将纳税人来自世界范围的各种所得考虑在内,才能更全面客观地反映纳税人的负担能力。因此,在跨国所得的国际税收协调上确认居住国原则对各种跨国所得均可行使居民税收管辖权征税,相对于采用所得来源地课税原则而言,能够在更大程度上满足课税公平的要求。因为在所得来源地税收管辖权下,来源国只是就纳税人来源于境内的所得课税,不考虑纳税人来源于境外的那部分所得,无法全面把握衡量纳税人的综合负担支付能力,从而与税收公平理念所要求的量能课税原则难免会有较大的差距。

其次,在国际税收协调中强调居民税收管辖权普遍适用的正当合理性,还可以从税收中性原则得到诠释。税收中性要求税收不应因纳税人的投资区域和经营方式的选择决定产生扭曲或诱导性的影响,生产要素的配置应该由市场机制来支配决定。在各国就跨国所得无法通过一致同意实行单一税收管辖权课税来解决税收管辖权冲突造成的国际重复课税问题的现实情况下,确认居住国对纳税人的各种跨国所得的居民税收管辖权,便于居住国能够综合纳税人来源于居住国境内和境外的各种所得,适用相同的税率计征所得税,同时对纳税人就境外来源所得在来源地国缴纳的外国所得税,给予外国税收限额抵免救济,这样能够实现境内投资经营活动和跨境投资经营活动的同等程度的课税,不会产生厚此薄彼的鼓励或抑制影响,符合资本输出税收中性的要求。另外,由于在居民税收管辖权下,居住国要对纳税人的全球范围内的各种所得课税,这能够将来自那些避税港或低税负国家的有害税收竞争中性化。相反地,在所得来源地基础上课税,只能在征税国地域范围内实现税收中性,但难以保证在国内投资经营和跨国投资经营之间的税收中性。

再次,国际税收协调中确认居民税收管辖权普遍适用的正当合理性,一定程度上也可以受益负担说来解释。居民税收管辖权的确立,取决于纳税人的居民身份的确定。各国所得税法上对纳税人居民身份的认定,通常是以自然人的国籍、住所、居所或法人团体的注册成立地、总机构或主要管理机构所在地等属人性联系因素作为认定标准。国际税法的传统理论认为,上述这类属人性质的课税联系因素,体现着纳税人与征税国之间存在着更为经常持久的经济和

^①参见刘剑文:《财税法学》,高等教育出版社2004年版,第333页。

法律关系,根据受益负担的税收理论,居住国理应可以要求居民纳税人比非居民承担更大范围的所得纳税义务。因此,在协调跨国所得的税收管辖权冲突问题上,肯定居住国的居民税收管辖权对纳税人的各种跨国所得的普遍适用,具有正当合理性。

三、以居民税收管辖权原则为基础的国际税收协调规则面临的问题

目前双边税收条约中普遍采用的以居民税收管辖权为原则的国际税收协调模式和协调规则,是在过去近百年间为适应传统的商业交易方式和企业经营管理模式背景条件下对所得的课税和国际协调的需要而逐步发展确立起来的。然而,20世纪90年代末以来的现代信息和通讯技术革命促成的经济全球化的深入发展,已经造成了经济交易方式和企业经营模式的深刻变化,并使得现行的建立在传统的所得课税经验和商业交易环境条件基础上的国际税收协调模式和协调规则,难以适应新的经济交易环境条件下实现对纳税人的公平课税和国际税收权益公平分配的价值目标要求。^①正如经合组织在2013年发布的《应对税基侵蚀与利润转移》重要报告中指出的那样,“来源于分享税收管辖权的国内经验的这些国际共同规则可能已经跟不上企业环境的变化。有关国际税收的国内法规则和国际协议标准仍然是植根于以较低程度的跨国经济一体化为特征的经济环境中,而不是今天这样的以无形资产日益成为重要的价值驱动因素和信息与通讯技术不断发展为特征的全球纳税人环境。例如,某些规则和它们所依据的政策是建立在这样一种假定前提条件的基础之上,即一国放弃行使课税权是因为另一国会行使课税权课税。在当代全球化经济环境下,这样的假定并非都是正确的,因为税收筹划可以导致利润在任何地方都没有被课税。”^②概括而言,在经济一体化广泛深入发展的国际经济新环境下,各国所得税税法上传统的居民税收管辖权概念和以居民税收管辖权为基础的国际税收协调模式和协调规则,主要面临着以下诸方面的困境与问题:

1. 传统的居民税收管辖权连接因素,在新的经济环境条件下并非一定反映纳税人与征税国之间存在着更为经常密切的经济联系。

税收协定中对各种跨国所得的征税权冲突协调规则的适用,是以获取跨国所得的纳税人具有缔约国一方居民身份为资格条件。如何判断一个人是否具有缔约国一方居民身份,是以缔约国国内所得税法上有关确定居民纳税人身份的规定为认定依据。^③各国所得税法上关于纳税人居民身份的认定,往往是以纳税人与本国存在着住所、居所、国籍、注册成立地或主要管理机构地这类属人性质的法律事实为依据。传统的税收理论认为,这类居民税收管辖权的课税连接因素,表征着纳税人与征税国之间存在着相对更为经常密切的经济联系,从而构成征税国要求纳税人负担无限纳税义务的合理依据。

然而,在电子商务广泛运用于跨国商业交易活动的数字经济新环境下,自然人的住所、居所,法人团体的注册成立地或主要管理机构地这类物理性的存在,并不一定代表纳税人与特定地域之间存在着更为经常持久性的经济联系。^④在没有明确的地域界限概念的虚拟网络交易空间内,交易主体的存在是以互联网上设置的商业网址为唯一表现形式。具有互动功能的商业网

^①Maarten de Wilde. Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down, Intertax, Issue 12(2015): 797.

^②OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013: 47 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192774-en>.

^③两个范本第4条关于税收协定意义上的“缔约国一方居民”的概念定义,是指按照该缔约国法律,由于住所、居所、管理机构所在地,或者类似性质的标准,在该缔约国负有纳税义务的人。

^④Luc Hinnekens. The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce. Intertax, Issue 2(1998): 60.

址,能够与互联网联通的各个地域国家长年保持每日24小时不间断的密切经济联系(即进行包括交易磋商、合同签订、交易标的履行交付、款项支付和售后服务等全部的商业交易环节活动),较之物理性的住所、居所或法人的注册成立地等有过之而无不及。如果商业网址背后的网主在通过互联网销售实现利润的各个地域国家境内由于并不具有住所、居所或主要管理机构这类传统的属人性质的课税连接点,从而在这些国家仅承担非居民的有限纳税义务(现实情况中往往是连有限的纳税义务也不会发生),这样的结果是不符合公平课税原则的。另外,在法人团体的居民身份认定方面,各国所得税法为了克服单纯采用注册成立地这样的标准容易为纳税人选择规避本国的居民税收管辖权的缺陷,往往同时补充规定了法人实际管理和控制中心或企业实际管理机构地这类更注重客观实质联系的居民身份认定标准。^①但是,在电子邮箱和视频会议技术这样的现代通讯技术手段广泛运用的今天,判断公司企业做出重要经营决策行为地或实际管理控制地,往往是一件非常困难的事情。^②

在电子商务和数字经济环境下,传统的居民税收管辖权连接因素并不必然成为反映纳税人与这类课税连接因素所在地国之间存在更强的经济联系的标志,继续沿用这类传统的居民身份连接因素作为主张行使居民税收管辖权课税的依据,并在此基础上进行国际税收协调,显然会造成电子商务环境下的纳税人与传统物理经济环境下的纳税人之间的课税不公平。

2. 在经济全球化不断深入和国际税收竞争日趋激烈的今天,居住国并非一定是纳税人的跨国所得的最终汇聚地,居住国课税并非一定更能符合量能课税原则。

传统的居民税收管辖权理论是建立在这样一种假设的前提条件上的,即纳税人会将它们在各个所得来源地国获取的各种跨国所得汇回其居住国。因此,居住国相对于所得来源地国能够更全面地把握纳税人的综合负担能力,在跨国所得的税收管辖权冲突协调问题上强调居民税收管辖权原则,能够更好地实现量能课税原则。然而,这种假设的前提条件在当今现实中往往并不存在,尤其是在各国对资本、金融管制日趋宽松的经济全球化时代。目前在全球范围内共有350多个形形色色的避税港存在,它们遍及75个国家和地区。据国际媒体报道,2007年至2010年,美国谷歌公司通过将国外的利润从爱尔兰、荷兰转移到百慕大,节省税收31亿美元。^③美国国会在2013年举行的听证会显示,从2009年到2012年,苹果公司的国际税务结构成功地使其44亿美元的收入,在全球范围内实现了避税。^④另外,前些年美国、德国等国税务机关与瑞士瑞银集团之间爆发的要求后者披露大批在境外隐匿财产收益避税的客户账户信息争议案件,都充分表明纳税人利用现行国际税收规则存在的缺陷,通过各种避税交易安排,将大量境外来源的所得转移到避税港,并不汇回其居住国已是普遍存在的客观事实。也正是基于这种日益严重的客观现实情形,20国集团才责成经合组织牵头在全球发起应对税基侵蚀和利润转移这样一场规模宏大的全球合作反避税行动。

在居住国并不能全面准确掌握纳税人的全球范围所得和实现有效课税的今天,在跨国所得的国际税收协调中继续以居民税收管辖权为普遍适用原则,必然不能实现这套国际税收协调制度设计者当初所预期的更好地体现量能课税原则。

3. 以居民税收管辖权为普遍适用原则的国际税收协调模式,会加剧刺激纳税人通过改变

^①实际管理机构地也是经合组织范本和联合国范本共同建议的解决法人团体的双重居民身份问题的冲突规则。

^②经合组织财税事务委员会曾经于2001年发布过一份题为《通讯技术革命对作为冲突规则的“实际管理机构地”适用的影响》的讨论报告,并没有为互联网电子商务环境条件下确定企业的实际管理机构地提出一种清晰明确可行的认定标准。

^③汤贡亮:《2010/2011中国税收发展报告》,中国税务出版社2011年版,第336页。

^④美国参议院常设调查委员会:《离岸利润转移和美国税法——第2部分(苹果公司)》,载《美国听证报告》(2013年),第17页。

或选择居民身份,规避一国的居民纳税义务和滥用税收条约的优惠待遇。

如前所述,各国所得税法上关于纳税人居民身份的认定,往往是以纳税人与本国存在着住所、居所、国籍、注册成立地或主要管理机构地这类属人性质的法律事实为依据。为规避居民纳税人承担无限纳税义务和在套取有关双边税收协定规定的税收优惠待遇动机的刺激下,纳税人可以通过人为的行为或安排改变或设置在特定国家境内这类传统的居民税收管辖权连接因素存在,从而改变或取得该国居民纳税人身份。近年来,自然人通过移居境外、改变国籍,公司法人通过易地注册成立公司、转移企业总机构或主要管理机构等方式规避在原居住国承担无限纳税义务,第三国居民通过在税收条约的缔约国设立具有居民身份的“导管公司”套取税收条约的优惠待遇,已成为包括中国在内的众多国家税务主管当局头疼的问题。在纳税人容易通过人为安排改变或设置与某个国家的居民身份连接因素的现实情况下,双边税收条约继续沿用缔约国国内所得税法上规定的这类传统的居民身份认定标准来界定有资格享受条约优惠待遇的“缔约国一方居民”概念,并对所得来源地国的属地税收管辖权加以课税条件、程度和范围的限制,无疑会给跨国纳税人从事转移利润国际避税提供更多方便和机会。

四、晚近国际税法实践中居民税收管辖权的改革实践

进入21世纪以来,现行的建立在确认居民税收管辖权普遍适用基础上的国际税收协调制度面临的困境,已经开始为国际税法理论界、有关国际组织和各国财税主管当局所认识。为回应这些挑战问题,在晚近有关国家的所得税法和双边税收条约实践中,有关居民税收管辖权规则出现了以下这样一些值得注意的改革趋向。

1. 关于居民纳税人身份的认定,更加注重具有经济实质联系的因素和缔约国双方主管当局的个案协商确定。

鉴于国籍、住所、总机构这类传统的居民身份确认标准容易为纳税人基于避税目的通过人为安排而利用,晚近有关国家的国内所得税法在居民纳税人身份认定问题上,补充增加或更加强调能够反映实质性经济联系的连接因素。

中国2008年统一后的企业所得税法对于居民企业身份的确认,在原则适用注册成立地标准的同时,放弃了原先外资企业所得税法采用的总机构标准,补充规定了实际管理机构标准。按照国家税务总局发布的《关于境外注册中资企业依据实际管理机构标准认定为居民企业有关问题的通知》(国税发[2009]82号文)的解释说明,对于实际管理机构的判断,应当遵循实质重于形式的原则。境外注册的中资企业如果同时符合以下4项条件的,可认定为实际管理机构在中国境内的居民企业:(1)企业负责实施日常生产经营管理运作的高层管理人员及其高层管理部门履行职责的场所主要位于中国境内;(2)企业的财务决策(如借款、放款、融资、财务风险管理等)和人事决策(如任命、解聘和薪酬等)由位于中国境内的机构或人员决定,或需要得到位于中国境内的机构或人员批准;(3)企业的主要财产、会计账簿、公司印章、董事会和股东会议纪要档案等位于或存放于中国境内;(4)企业1/2(含1/2)以上有投票权的董事或高层管理人员经常居住于中国境内。

代表着当今双边税收条约发展趋向的经合组织税收协定范本,在2010年修订版中对于解决公司法人的“双重居民身份冲突”问题的冲突规则(即第4条第3款)增补了一个可供选择的冲突规则。根据该规则,由于第4条第1款的规定,一个公司法人如果同时具有缔约国双方的居民身份,缔约国双方主管当局应在考虑其实际管理场所、其注册地或成立地以及其他相关因素后,尽量通过相互协商确定该人在税收协定意义上是哪个缔约国的居民。如果缔约国双方主管

当局未能就此达成协议,则该人不应被授予任何本协定所规定的税收减免或免税,除非缔约国双方主管当局同意了一定程度和形式的优惠。^①按照修订后的范本第4条注释解释,双方税务主管当局在适用上述这样的第4条第3款规定时,应考虑以下这样一些不同因素:企业法人的董事会或类似机构经常在哪里举行会议,其首席执行官和其他高级管理人员通常在哪里活动,其日常高层管理在哪里进行,其总部位于哪里,哪个国家的法律管辖其法律地位,其会计记录保存在何处,以及将该法人认定为缔约国一方而非另一方的居民是否会带来不当利用协定条款优惠待遇的风险等。^②这相比现行的第4条第3款规则(即应认为仅是其实际管理机构所在地的缔约国一方的居民),更强调了要具体案情具体分析和缔约国双方主管当局的协商确定,以防止跨国纳税人利用“双重居民身份”达到国际双重未征税的避税目的。^③

2. 在享受双边税收条约优惠待遇资格上,对形式上具有缔约国一方居民身份的纳税人,进一步附加条件限制。

针对跨国纳税人滥用双边税收协定避税现象日益普遍的严峻现实,包括中国在内的许多国家根据晚近经合组织范本注释修订版中关于防止滥用税收协定的建议,在近年来新签订和重新修订的双边税收协定中对虽然具有缔约国一方居民身份的人,附加了能够要求享受有关双边税收协定优惠待遇的资格条件限制。

这方面典型的事例是中国与俄罗斯2014年10月重新签订的双边税收协定第23条规定的“受益限制”条款,该条款基本上是参照经合组织应对税基侵蚀和利润转移行动计划第6项研究成果中建议的“利益限制条款”规定的结果。根据这种利益限制规则,缔约国一方居民从缔约国另一方取得所得,只有在该居民是协定第23条第2款中所定义的“合格的人”,并且符合本协定规定的享受协定待遇所需具备的其他条件时,才有资格获得本协定给予缔约国一方居民的全部优惠。

随着参加经合组织应对BEPS行动计划的各国具体落实实施第6项行动计划建议,相信类似上述这样的“利益限制”条款会在越来越多的双边税收条约中出现。而这类利益限制条款的适用,将不具备资格条件限定的缔约国一方居民的人排除在享受有关双边税收条约优惠待遇的范围之外。^④

另外,2014年修订版的《经合组织税收协定范本》第10条、11条和12条注释中增补了对跨国股息、利息和特许权使用费所得课税协调规则中的“受益所有人”用语的概念含义和认定标准的解释说明。根据修订补充后的范本相关注释,取得来源国支付的股息、利息和特许权使用费等跨国投资所得款项的缔约国一方居民(包括公司法人或自然人),如果负有某种法律上的义务要将所收取的这些所得款项转移支付给某个第三人,则这种情形下的缔约国一方居民并非是其取得上述所得的受益所有人。这种法律上的义务虽然通常来自于相关的法律文件规定,但也可能基于以下这样的事实情形而被认定存在,即收款人虽不受某种合同或法律义务限制要

^①经济合作与发展组织:《OECD税收协定范本及注释》,国家税务总局组织翻译,中国税务出版社2012年版,第4条注释关于居民的定义,第24.1段,第86页。

^②经济合作与发展组织:《OECD税收协定范本及注释》,国家税务总局组织翻译,中国税务出版社2012年版,第4条注释关于居民的定义,第24.1段,第87页。

^③2015年5月中国与智利,以及2013年1月中国与厄瓜多尔签订的双边税收协定就采纳了2010年修订后经合组织税收协定范本注释建议选择性冲突规则,其中的第4条第3款规定,“由于第一款的规定,除个人以外的人同时为缔约国双方居民,缔约国双方主管当局应努力通过相互协商程序解决。如果缔约国双方主管当局未能达成一致,该人不应享受本协定规定的税收减免。”
<http://www.chinatax.gov.cn/n810341/n810770/c1644352/part/1908344.pdf> (2016.10.16访问)。

^④2015年5月中国与智利签订的双边税收协定第26条和中国与厄瓜多尔2013年1月签订的双边税收协定第23条,都规定了类似中俄税收协定中的“利益限制条款”。

将所收取的款项转移支付给另一个人,但他实质上显然没有权利使用和享受该股息(利息或特许权使用费)。^①上述修订后的范本注释中有关受益所有人的概念含义和认定标准,代表着对这类双边税收协定条款中受益所有人认定的国际共识标准的形成,将会在很大程度和范围内影响到有关国家税务机关和司法机关对这一重要概念用语的解释和适用实践,同样将会进一步限制能够享受这些协定条款规定的预提税限制税率优惠待遇的缔约国一方居民的范围。^②

3. 在双边税收条约中引入具有一般反避税规则限制的主观目的测试条款,以规制各种特定反滥用协定规则无法适用的利用缔约国居民身份套取协定优惠待遇的避税安排。

由于跨国纳税人滥用税收协定手段不断翻新,花样百出,特别利益限制条款往往捉襟见肘,不但增加了税制的复杂性,也增加了纳税人的守法负担和税务机关的征管成本。晚近中国大陆与一些国家重新修订的双边税收条约中,开始借鉴经合组织范本注释中的相关建议,引入了具有一般反避税规则性质的主观目的测试条款(PPT rules)。中国在2013年分别与荷兰、法国之间重新修订的双边税收协定中的股息、利息和特许权使用费课税条款中,在2014年与德国重新修订的双边协定中,都增设了此类主观目的测试条款。根据这类具有一般反避税规则性质的条款规定,如果纳税人进行某项交易或安排的主要目的是取得协定优惠,但该项优惠的取得违背了本协定相关规定的目的和用意,则不能给予该项优惠。^③主观目的测试规则也是经合组织应对BEPS项目第6项行动计划研究成果中建议各参与国在双边税收协定中应该考虑增补的反滥用协定规则。相信随着行动计划的落实执行,双边税收协定中增补这类主观目的测试条款也是未来协定发展的趋势之一。

五、后BEPS时代居民税收管辖权改革的启示和建议

20世纪初期开始形成的这套以居民税收管辖权为基础的国际税收协调体制,今天即使是最保守的人士也意识到它们不能对当今世界经济变化的新形势做出适当的回应,因而需要进行相应的改革。^④现行的国际税收协调体制,是在广大发展中国家不具备国际税收规则制定的话语权的时代条件下形成确立的,以居民税收管辖权为基础的征税权协调模式,使跨国所得的征税权分配天平总体上向主要处于资本输出国地位的发达国家倾斜。税收协定一旦在来源国国内税法基础上额外进行限制,就在很大程度上变成了将税收收入从发展中国家转移给发达国家的工具。^⑤发展中国家长期呼吁改革不合理的国际税收分配规则,构建公平合理的国际税收秩序,但一直未能得到发达国家阵营的响应配合。当前G20责成经合组织在全球范围内发起

^①See OECD, Commentaries on the Articles of the Model Tax Convention, Commentary on Article 10, paragraphs 12.1-12.7, OECD (2014), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2014, OECD Publishing. http://dx.doi.org/10.1787/mtc_cond-2014-en.

^②参见廖益新:《国际税收协定中的受益所有人概念定义与认定问题》,《现代法学》2014年第6期。

^③参见2014年重新修订的《中德双边税收协定》第29条,2013年修订后的《中荷双边税收协定》第10条第7款、第11条第9款和第12条第7款规定。

^④经合组织在2013年7月发布的《应对税基侵蚀与利润转移行动计划》中明确指出,对体现在各国国内所得税法和双边税收协定中的现行国际税收规则“必须进行重大的修改以有效防止双重未征税和与人为地将应税所得与产生所得的活动相分离有关的未课税和低课税情形的出现”,并在15项行动计划中将应对数字经济的税收挑战列为第1项行动计划。这与10年前经合组织在题为《现行税收条约中的营业利润课税规则是否适应电子商务——最终报告》的报告中主张的目前不宜对条约规则进行修改的消极保守性政策立场形成鲜明的对照。See OECD, Action Plans on Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, P.13; OECD, Are the Current treaty rules for Taxing Business Profits Appropriate for E- Commerce? Final Report, OECD Center for Tax Policy and Administration, 2004, Paragraphs 350-351.

^⑤杨斌、宋春平:《两个协定范本关于所得征税权分配规则的比较》,《涉外税务》2011年第8期。

的应对BEPS行动计划,实质上是国际社会进行的一场涉及对百年来形成确立的现行国际税收秩序规则的改革运动。这对于期盼重构国际税收分配新秩序的广大发展中国家而言,是一次难得的历史机遇。但由于长期以来,国际税收秩序主要靠不同国家之间的双边协定体系来维持,多边税收规则并不多见,其理论指导、形成机制等均有待完善,再加上发展中国家与发达国家在国际税收秩序重塑方面存在的利益冲突,因此,后BEPS时代如何继续推进居民税收管辖权改革亦是发展中国家面临的重大挑战。^①

首先,发展中国家要努力提升在国际税收管辖权改革方面的话语权,提出国际税收管辖权改革的新理论及合理可行的新方案。尽管国际社会已经认识到现行的以居民税收管辖权为基础的国际税收协调体制需要进行相应的改革,但是,对于这种改革应该涉及的程度和范围如何,发达国家和发展中国家仍然存在不同的主张与见解。由于居民课税原则和在此基础上建立的国际税收权益分配机制与传统的所得课税理论上的一致性,以及现行的国际税收制度不能适应当今建立在信息通信技术基础上的企业全球化经营模式现实而引起的课税问题的严重程度缺乏可量化衡量的证据,在当前国际社会进行的应对BEPS行动计划活动中,发达国家认为改革的范围和程度应局限在防止税基侵蚀和利润转移引发的国际避税的限度内,并不希望通过这一改革对国际税收分配秩序进行重构。^②因此,经合组织在有关行动计划项目的最终研究报告中提出的改革方案,多数是主张进行微调性质的规则修改,而不建议采用根本性的改革措施以继续维持这套已经获得了国际共识的税制秩序。^③而包括新兴市场经济体在内的广大发展中国家则希望通过这场全球范围内进行的反避税改革运动的历史契机,能够改革双边税收协定中过多地倚重居住国课税和限制来源国税收管辖权行使的国际税收规则,确立体现国际税收权益公平合理分配的新秩序和规则。由于国际税收话语权意味着国际税收改革主张的权重与影响力,能否充分行使国际税收话语权决定着国家提出的国际税收改革诉求能否被国际社会认可、接受,因此,发展中国家要努力提升国际税收管辖权改革方面的话语权,提升自身在国际税收管辖权改革中的国际地位和国际影响力,从而使得改革国际税收管辖权的诉求被国际社会广泛接受。

其次,价值创造原则应成为数字经济下税收管辖权改革的依据和基础。在经济全球化广泛深入发展和企业的全球一体化经营模式盛行的国际经济环境条件下,跨国征税权的分配改革应根据价值创造理论进行,即税收应该与企业的现实经济活动和价值创造相匹配。该原则是传统的“经济关联”原则在数字经济环境下的继承和发展,体现了数字经济的特点。《经合组织/20国集团(G20)税基侵蚀和利润转移项目解释性声明》中也明确把该原则作为应对BEPS项目行动计划所追求的宗旨目标,^④因此,价值创造原则作为国际税收管辖权改革的基础逐渐得到了国际社会的接受,成为指导重塑国际税收规则秩序的新理念。

按照价值创造原则分配征税权,需要各国就企业的价值和利润创造达成广泛的国际共识,

^①Krister Andersson. Taxation of the Digital Economy, Intertax, Issue 10(2017): 590.

^②Michael Lennard. Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations, Intertax, Issue 10(2016): 741.

^③这典型地反映在经合组织在第1项行动计划的最终研究成果《应对数字经济的税收挑战:第1项行动计划2015年最终报告》中只是建议对现行双边税收协定中的常设机构例外条款进行修改,以防止被数字经济企业滥用来规避在销售市场地国境内构成常设机构应税存在,而不推荐采用对跨境在线销售数字化产品服务实行课征预提税方案或适用“显著的数字经济存在”作为来源国课税连接点的实质性改革方案。See OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, 2015, Paragraph 357.

^④OECD. Addressing Base Erosion and Profit Shifting, OECD Publishing, 2013, executive summary, p. 8 <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192774-en>.

就跨国企业的全球利润在不同的利润创造地之间的分配确定,形成共同的测算计量标准。价值创造原则在适用时,需要正确识别价值创造的关键要素和环节。除了传统的价值创造要素对价值的贡献外,数字经济背景下数据和市场在价值创造过程中的作用要予以重视。在数字经济背景下,数据因具有可复制性、共享性、传播速度快等特点而为价值创造提供了可能,成为价值创造的一个新的生产要素。^①企业通过消费者在消费过程中收集到的大量数据,然后通过对数据的加工分析来改进产品或服务,或者开发出新的产品和服务,因而作为数据收集地的市场为价值创造做出了贡献,在一定程度上可被视为价值创造地。但是,不同市场影响价值实现的程度并非相同,如果市场上因劳动力成本、原材料成本、运输成本、环保成本、政府补贴等因素不同而形成的“选址节约”,或者因特定市场状况影响产品或服务的需求与销售(如特定市场上消费者的消费心理)从而影响价格形成的成本节约,^②应被视为市场影响价值的特殊因素,因而在确定价值时应予以考虑。当前正在实施落实的BEPS行动计划和未来的国际税收协调,应更多地关注上述这样内容的国际共识和标准的确立与执行,才能在企业全球化经营时代条件下实现国际税收权益分配的公平合理的同时,也有效避免对跨国所得的国际重复征税。

最后,以居民税收管辖权为基础的国际税收协调模式虽然面临着诸多挑战问题,但并不意味着各国所得税法上主张行使的居民税收管辖权已经完成了它的历史使命而将退出国际税收协调的舞台。居民税收管辖权是国家主权的属人性在税收领域的体现,税收应与企业的价值和实际利润创造地相一致,也并非要求各国在所得税上应单一行使所得来源地税收管辖权。未来的国际税收协调仍然大量地是在纳税人的居住国和所得来源地国这样的双边基础上进行的,只是协调的规则将进一步趋同化,协调的目的不仅限于缓和两国彼此主张的居民税收管辖权和所得来源地税收管辖权在各种跨国所得上的冲突而引发的国际重复征税,而且包括两国所得税制间的不匹配而导致的国际双重未征税;协调的内容不仅限于实体性质的征税权益的分配,而且将更多地关注税收征管程序方面的相互协助与配合。

六、结 语

传统经济时代形成的以居民税收管辖权为主、限定来源地国税收管辖权的征税权分配规则随着经济全球化的深入和数字经济的发展,已经越来越不适应全球经济发展的现实,违背了税收中性原则、公平原则以及量能课税原则。因此,国际税收管辖权划分的调整将是未来很长一段时间内国际税收治理的主要内容。

本文研究了经济全球化和数字经济背景下以居民税收管辖权为主、限定来源地国税收管辖权的征税权分配规则存在的问题,认为税收公平价值理念、税收中性原则、受益负担理论是以居民税收管辖权为原则进行国际税收协调的法理基础。但全球经济一体化和数字经济模式使得传统的居民税收管辖权面临着不能反映纳税人与征税国之间的密切经济联系、逃避税等诸多问题。文章结合晚近国际税法中居民税收管辖权改革的实践,认为BEPS行动方案为改革过多倚重居住国课税而限制来源国税收管辖权行使的国际税收规则提供了良机,价值创造理论应成为国际税收管辖权分配的指导原则。但鉴于全球化和数字经济背景下发达国家、发展中国家对于改革国际税收管辖权存在的争议以及解决方案的探索性,价值创造理论尚有待深入研究,特别是价值创造的关键要素、环节、价值标准量化、市场成本节约与市场溢价的作用等,既需要深入的理论探讨,也需要在世界各国实践的基础上,求同存异,寻求最大公约数,建立

^①杨晓雯、韩霖:《数字经济背景下对税收管辖权划分的思考——基于价值创造视角》,《税务研究》2017年第12期,第54页。

^②《联合国转移定价手册》第10.3.3.3段。

国际税收分配新规则。

主要参考文献:

- [1] 高运根. 数字经济背景下的国际税改及其对中国的影响和建议[J]. 国际税收, 2015, (3).
- [2] 廖益新. 国际税收协定中的受益所有人概念与认定问题[J]. 现代法学, 2014, (6).
- [3] 王丽华. 全球税收治理及中国参与的法治进路[J]. 环球法律评论, 2017, (6).
- [4] 杨晓雯, 韩霖. 数字经济背景下对税收管辖权划分的思考——基于价值创造视角[J]. 税务研究, 2017, (12).
- [5] 张景华, 吕铨钢. 国际税收治理中的税收管辖权逻辑[J]. 税务研究, 2016, (7).
- [6] 张泽平. 数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则[J]. 学术月刊, 2015, (02): 84-92.
- [7] Hinnekens L. The Challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce[J]. Intertax, 1998, 26(2): 52-70.
- [8] Andersson K. Taxation of the Digital Economy[J]. Intertax, 2017, 45(10): 590-592.
- [9] De Wilder M. Tax Jurisdiction in a Digitalizing Economy; Why 'Online Profits' Are So Hard to Pin Down[J]. Intertax, 2015, 43(12): 796-803.
- [10] Lennard M. Base Erosion and Profit Shifting and Developing Country Tax Administrations[J]. Intertax, 2016, 44(10): 740-745.

The Problem and Reform of Tax Jurisdiction over Residents in the Post BEPS Era

Wang Lihua¹, Liao Yixin²

(1. International Law School, Shanghai University of Political Science and Law, Shanghai 201701, China;
2. Law School, Shanghai University of Finance & Economics, Shanghai 200433, China)

Summary: Tax jurisdiction over residents is a kind of tax principle that is based on the legal facts in the income tax laws of various countries on the basis of the existence of residents or national affiliation between taxpayers and taxable countries. The international principle of tax coordination based on the principle of jurisdiction to tax residents is that one contracting state can exercise jurisdiction to tax residents over a variety of transnational income, and that the other contracting state can tax income derived from its territory according to the condition, scope and degree of a tax treaty. The contracting state of residents bears the treaty obligation to provide duty-free or foreign tax credit relief in order to eliminate international duplication of taxation on transnational income. The coordination mode of international tax above is based on the traditional theory of tax equity, the tax neutrality principle and the benefit burden theory.

However, with the development of economic globalization and the emergence of the digital economy, the current coordination mode of international tax based on the traditional theory of tax and the jurisdiction to tax residents are faced with many challenges. First, the traditional connection factor of tax jurisdiction cannot reflect the more frequent and closer economic ties between taxpayers and tax collectors in the new economic environment. Second, as the economic globalization is deepening and the international tax competition is becoming increasingly fierce,

the jurisdiction to tax residents is not necessarily in line with the principle of the ability-to-pay of taxation. Third, the coordination mode of international tax based on the general application of tax jurisdiction over residents will aggravate the incentives for taxpayers to avoid tax obligations of a state and abuse the preferential treatment of tax treaties by changing or choosing the identity of residents.

In response to these challenges, in the practice of the income tax law and the bilateral tax treaties of the countries concerned, there are some noticeable reform trends in the rules of the residents' tax jurisdiction. One is about the identification of resident taxpayers. More and more tax authorities pay a lot of attention to the factors that have economic real links, and the case negotiation between competent authorities of contracting parties. Another is about the preferential treatment of bilateral tax treaties. Some tax authorities impose conditional restrictions on taxpayers who have the status of a resident of a Contracting State. Last but not least, more and more countries introduce the Principal Purpose Test provisions with general anti-tax avoidance rules in the bilateral tax treaties to regulate the tax avoidance arrangements which can be used to take advantage of the preferential treatment of the tax agreement.

Therefore, we should continue to promote the reform of tax jurisdiction over residents in the post BEPS. First, developing countries should strive to improve the discourse power on the reform of international tax jurisdiction, put forward new theories and reasonable and feasible plans for the reform of international tax jurisdiction. Second, the principle of value creation should be the basis for the reform of tax jurisdiction under the digital economy. Although the coordination mode of international tax based on tax jurisdiction over residents is faced with many challenges, it does not mean that tax jurisdiction over residents in the income tax law of various countries should stop. The coordination mode of international tax in the future will be further assimilated. The purpose of the coordination mode includes both double taxation and double non taxation. The content of the coordination mode includes both the allocation of tax rights and the mutual assistance of tax collection and management procedures.

Key words: economic globalization and digital economy; international tax coordination; tax jurisdiction over residents; reform

(责任编辑: 倪建文)