

doi:10.16060/j.cnki.issn2095-8072.2023.01.006

数字经济背景下跨境所得税征收规则之 反思与重构

徐 伟

(对外经济贸易大学法学院, 北京 100029)

摘 要: 现行以“积极所得在来源国征收、消极所得在居民国征收”为主要内容的跨境所得税征收规则面临严峻挑战, 在实践中严重违背受益原则。公司所得税税制是导致上述规则失灵的制度根源, 而以数据为关键生产要素、具有无形性和流动性、依赖用户参与且具有天然垄断性的数字经济加剧了公司所得税税制对于现行规则的负面影响。本文主张从受益原则出发, 结合价值创造理论, 重构以跨国企业集团整体作为纳税主体为理念、以公式分配为方法、以累进税率为改进方向, 采用“积极所得在居民国征收、消极所得在来源国征收”的跨境所得税征收规则体系。

关键词: 数字经济; 公司所得税制; 受益原则; 公式分配; 累进税率

中图分类号: F810.42 **文献标识码:** A **文章编号:** 2095 — 8072(2023)01 — 0068 — 13

一、问题的提出

传统受益原则指导下的“积极所得在来源国征收、消极所得在居民国征收”的跨境所得税征收规则体系肇始于1923年国际联盟委托四位经济学家所作的《双重征税报告》(以下简称“1923报告”), 并沿用至今。上述规则以单个公司作为独立纳税主体的公司所得税税制作为制度基础, 并辅之以公平交易原则, 在过去一百年里主导了跨境所得税征收规则的发展。在上世纪20年代以货物交易为主要贸易形态的工业时代背景下, 上述规则尚具合理性, 并缓解了双重征税问题。但随着数字经济的蓬勃发展, 与数字经济有关的所得性质识别、归属认定产生困难, 且使“常设机构”概念虚化, 加之各国国内税率、协定税率的差异, 各大跨国企业集团采用各种逃避税手段侵蚀税基的可能性大为增强。同时, 由于跨国企业集团内部各主体之间利益的一致性, 各主体均有动机通过成本支出、费用支出等形式将利润转移至低税率税收管辖区, 而在数字经济无形性、流动性等特征之下, 作为掣肘上述行为的公平交易原则体现的“转让定价”规则却有心无力。

为了解决上述问题, 各国和主要国际组织采取了各种应对措施。印度、法国、英国等国家对于来源于数字经济的所得开征“数字服务税”。联合国税收专家委员会则在联合国税收协定范本中增加了12B条款, 将计算机软件收入纳入特许权使用费范畴(United Nations, 2021)。经济合作与发展组织(OECD)通过修改OECD税收协定范本中的“常设机构”条款, 扩大其认定范围, 以减少数字经济对“常设机构”

问题的影响（OECD，2017）。G20于2013年委托OECD实施了防止税基侵蚀和利润转移的一揽子行动计划（以下简称“BEPS行动计划”），并提出了“双支柱方案”（OECD，2021）。但上述方案均秉承了“积极所得在来源国征收、消极所得在居民国征收”的基本规则体系，不仅无法有效避免各国税基遭受侵蚀，而且使得现行规则更为复杂（徐海燕，2019）。本文从数字经济的特征及对现行规则体系的影响出发，指出数字经济的特征与公司所得税制度的结合是现行规则体系失灵的制度根源，同时依据支付能力理论深刻反思受益原则，并结合价值创造理论，主张以跨国企业集团整体作为纳税主体，重构以累进税率为关键、以公式分配为基础、以“积极所得在居民国征收、消极所得在来源国征收”（Avi-Yonah & Xu, 2017）为核心的跨境所得税征收规则体系。

二、数字经济对现行规则体系的影响及原因分析

在信息与通信技术（以下简称“ICT技术”）与传统经济的相互渗透、结合之下，数字经济正日益发展成为经济本身，数字经济已无法从其他经济形式中单独剥离。因此，关于数字经济给跨境税收带来的挑战可以从分析跨国企业集团与数字经济密切相关的主要商业应用场景出发，剖析数字经济对现行跨境所得税征收规则体系带来的负面影响。

（一）现行规则的理论基础及规则体系简析

对于跨境所得的课税程度以及如何在来源国与居民国之间分配是跨境所得税征收需要解决的主要问题。关于课税程度，主要在于解决双重征税，即一笔所得应仅缴一次所得税，而不应承受重复征税，同时一笔所得亦应至少缴纳一次所得税，而不应在来源国和居民国都不征税（即双重不征税）（张志勇，2020）。对于税基如何在来源国与居民国之间分配的问题，则受到受益原则（benefit principle）的指引。受益原则的基本含义在于，一个人纳税的多少应当与其从社会公共产品中所获得的收益成正比比例关系。通常该原则要求，居民国对于消极所得行使主要课税权，来源国对于积极所得行使主要课税权。这种划分的合理性在于赚取消极所得的主要是个人，赚取营业所得的主要是法人。个人适用于以居民身份为基础的税收，其原因在于：一是个人的居民身份比较容易定义；二是大多数个人仅仅是某一个社会的组成部分，分配的问题在居民国最容易解决；三是居民身份叠加了政治忠诚，体现了“无代表，不课税”的理念（Avi-Yonah，2007）。

从实践来说，居民国税收居民至来源国进行投资的主要方式系通过设立子公司或分公司。在子公司模式下，由于子公司系来源国之税收居民，来源国自然可以对其积极所得（即营业利润）征税；在分公司模式下，以其是否在来源国构成具有物理存在性质的常设机构（Permanent Establishment, PE）为门槛，来源国有权对构成PE的分公司所取得的积极所得征税，其原因在于来源国为其提供了利益，如完善的

法律制度、良好的市场环境、稳定的金融市场等，此即“积极所得在来源国征收”。同时，针对居民国的税收居民对子公司、常设机构的股权投资、债权投资、特许权许可使用等取得的消极所得（即投资所得，主要为不动产所得、股息、利息、特许权使用费、财产收益等）来说，由于该类所得的形成均是基于居民国提供的资产等要素形成，因此，除来源国可根据税收协定对该等消极所得征收较低的预提所得税外，居民国可对该等消极所得征税，并通过抵免法、免税法等消除双重征税，此即为“消极所得在居民国征收”。上述“积极所得在来源国征收、消极所得在居民国征收”的基本规则形成了以单个公司为独立纳税主体、收入来源分类与分配为主要特征的现行跨境所得税征收规则体系。在强调以单个公司（常设机构）作为纳税主体的法律形式主义之下，针对积极所得可以通过成本、费用支出等方式转移利润、侵蚀税基的情形，引入转让定价规则，强调公平交易原则（Arm's-Length Principle），意图通过确立可比交易的方式，调整关联交易之间的定价机制，防止利润转移。而针对消极所得，则通过确立受益所有人（beneficial ownership）、受控外国公司（controlled foreign corporation, CFC）、收益剥离（earnings-stripping）等反避税规则，防止纳税人通过税收递延、设立导管公司、滥用税收优惠来逃避税收。

（二）数字经济的定义、主要应用场景及其特征

2021年，中国国家统计局公布了《数字经济及其核心产业统计分类（2021）》，从官方层面正式对数字经济作出定义。数字经济是指以数据资源作为关键生产要素、以现代信息网络作为重要载体、以信息通信技术的有效使用作为效率提升和经济结构优化的重要推动力的一系列经济活动。它可以分为数字产品制造业、数字产品服务业、数字技术应用业、数字要素驱动业和数字化效率提升业等5个大类。这一分类从内容上看，第1~3类主要是从数字经济本身所依据的物理载体及相关的底层技术手段方面所作的划分，包括数字经济涉及的物理设备制造、数字服务（如数字产品的批发、租赁、零售等）和数字技术（如软件开发、信号传输、互联网服务、信息技术服务等）等。而数字服务、数字技术运用于传统产业赋能所产生的第5类“数字化效率提升业”，则是从行业角度将数字经济划分为智慧农业、智能制造、智慧物流、数字政府、数字社会等，主要应用于统计口径，对数字经济的具体应用场景并未详细描述。而第4类“数字要素驱动业”，则可视作是数字经济与人们日常生活相结合的实际应用场景，主要包括互联网平台、互联网批发零售、互联网金融、数字内容与媒体、信息基础设施建设和数据资源与产权交易等，其具体应用场景给现行跨境所得税征收规则的适用带来巨大困难。OECD于2015年在BEPS行动计划中期报告中，也将数字经济作为首要问题予以研究，并认为数字经济具有流动性、对数据的依赖性、网络效应、多层面商业模式的扩展以及垄断或寡头垄断倾向和多变性等特征，主要商业模式包括电子商务、应用程序商店、网络广告、云计算、参与式网络平台、高频交易和在线支付服务等（OECD，2015）。

笔者认为,上述我国对数字经济具体应用场景的总结与OECD的研究虽然在表现形式上存在一定差异,但从数字经济主要应用场景的商业模式本质来说,对跨境所得税征收规则造成冲击的应用场景主要包含以下三类:第一类是电子商务,即ICT技术与传统货物贸易相结合,通过互联网平台销售线下实体商品或线下服务,其中又包括以互联网平台作为信息中介为买卖双方撮合交易和卖方自建互联网平台销售商品、服务两种模式;第二类则是运用ICT技术远程为用户提供数字产品及数字服务,用户对此直接支付对价,如计算机软件、数字产品、云计算服务、应用程序商店、高频交易和在线支付等;第三类则是通过ICT技术为用户远程提供娱乐和生活信息、广告、社交等便利服务,而由第三方支付费用的活动,如在线广告、参与式网络平台和数字媒体等,在该类应用场景之下,费用的支付方与服务及相关产品的用户并非同一主体。对于跨境所得税征收来说,上述三类应用场景所反映的与此相关的主要特征在于:

一是数据已成为数字经济不可或缺的生产要素。虽然学界对于数据的确权问题仍存争议,但数字经济确实可以通过对各类市场主体所提供的海量数据进行分析,以此作为改善商品、服务的依据,同时,也可以通过数据分析用户的交易习惯,大大促进交易达成。这已然说明数据正在成为一种独立的生产要素,为经济发展创造价值。如电子商务平台通过搜集、分析数据,为产品设计和制造提供建议,并对用户进行精准推送,进而显著降低交易成本。

二是数字经济具有无形性和流动性。首先,数字经济的底层逻辑在于ICT技术的应用,并大量依赖数据以及知识产权、非专利技术、商业秘密等无形资产。流动性是数据和无形资产的基本属性,数据和无形资产的权利通常可以很容易地在相关的企业之间分配和转移,且其所有权可与此类资产开发活动相分离。其次,与数字经济有关的业务功能可以显著降低远距离复杂活动的组织和协调成本,跨国企业集团越来越有能力以集中管理模式管理全球业务,使实际运营所在地与供应商或者客户不再局限于同一地区。最后,从用户角度来说,随着全球经济的不断发展与融合,用户跨越一国国境的机会增加,用户可以在不同的税收管辖权区使用和享有基于数据和无形资产所提供的数字产品或者服务。

三是数字经济对于用户参与具有极大的依赖性。如上所述,数据作为一种生产要素是数字经济的主要特征之一,而数字经济所赖以生存的数据的主要来源之一便是用户,跨国公司通过对该类数据的分析,可以提高决策、管理和生产效率,同时能够精准获取用户群体。这一趋势大大提高了跨国公司对用户信息的使用转化为商业利益的能力,即用户实际上也参与了跨国公司的价值创造过程。最为显著的例子即为在线广告,跨国公司通过ICT技术向用户提供服务的同时向用户投放广告,而广告主则据此向跨国公司支付广告费用,显然,广告主愿意向跨国公司支付费用的动力在于用户的潜在影响。

四是数字经济具有天然的垄断特性。在数字经济中,数字平台处于双边市场中连接着两端的用户,由交叉网络效应的存在,随着一端接入用户的数量增多,其对于另

一端用户所产生的吸引力就越强,随着两端用户数量的增多,平台对用户的黏性也就越大。同时,由于数字经济对数据的极大依赖性,跨国公司对用户数据的掌控可能会形成一定的数据壁垒,阻止其潜在竞争对手的进入,加速垄断地位的形成。此外,数字经济的发展也依赖于算法,跨国公司利用算法优势可达成算法合谋,形成跨市场竞争优势,这些行为都可以帮助其实现垄断(雷楠和吴欢,2021)。

(三) 数字经济对现行跨境所得税征收规则的影响

现行规则适用的主要逻辑在于:一是识别相关所得的类别,即属于积极所得还是消极所得。二是对于积极所得,则需判断其来源于子公司还是分公司。在子公司模式下,来源国自然有权对积极所得进行征税。在分公司模式下,则需判断其是否在来源国构成常设机构,如构成常设机构,则来源国有权对此征税;如不构成常设机构,则相关积极所得由居民国予以征税。三是对于消极所得,则由来源国根据税收协定征收较低的预提所得税后,由居民国予以征税,并由居民国负责消除双重征税。通过分析现行规则的理论基础及适用逻辑,结合数字经济的上述特征,笔者认为,现行规则的适用在数字经济背景下存在以下问题:

1. 所得性质难以识别且所得归属难以认定

如上所述,现行规则适用的首要步骤在于识别所得属于积极所得还是消极所得,进而适用不同的规则。对于积极所得,在子公司模式下,由于子公司系来源国税收居民,对于归属于它的积极所得,由来源国行使征税权;在分公司模式下,则涉及对于分公司是否构成常设机构的判断,对于归属于它的积极所得,来源国有权进行征税。由于数字经济主要依赖于数据、知识产权、非专利技术、商业秘密等无形资产,其无形性对于所得属性的识别带来困难,如对于云计算所得,就有属于营业利润还是特许权使用费之争议。目前,大多数国家尚未明确云计算服务的收入性质,仅美国将云计算服务归类为美国所得税税目中的财产租赁所得或提供服务(类似我国的营业利润)(陈宇、丁玉娟和吕钰瑾,2022)。同时,由于无形资产的所有权可以与开发活动相分离,因此,上述积极所得的归属地认定也会产生困难,进而影响征税权的分配。

2. 常设机构虚化

将所得识别为积极所得后,在分公司模式之下,“常设机构”的认定是来源国能否行使征税权之关键。当非居民企业在来源国存在物理性质的联结点,基于“经济忠诚”而与来源国发生联系时,来源国有权对归属于该联结点(即常设机构)的积极所得予以征税。传统常设机构规则的制定基于以货物贸易为主的工业时代,强调常设机构应当具有物理存在属性,它主要分为“场所型”常设机构和“代理型”常设机构。而数字经济的无形性、流动性特征使得上述常设机构概念虚化,非居民企业对于具有物理性质的机构、场所的依赖大为减弱。在ICT技术的运用下,非居民企业可以不经境外子公司、分公司等载体取得所得,进而避免来源国征税。同时,由于数字经济对

用户的依赖，它通过算法对从用户等所搜集的数据进行分析，这本身也能生产价值，而虚化的常设机构却进一步削弱了来源国对此享有征税权的可能。

3. 利润转移加剧

如上所述，数字经济无形性、流动性特征使得无形资产的所有权可以与开发活动相分离，而单个公司的税收居民身份通常以注册地作为认定标准，这就使跨国企业集团通过设立在避税地关联方转移利润的机会大为增加。例如，通过特许权使用费、利息等方式将利润转移至设立在境外的关联税收非居民，而该税收非居民往往设立在避税地。而数字经济所具有的垄断特性加速了跨国企业集团内部各主体之间利益的一致性，进而增加了其转移利润的机会。虽然各国普遍制定了转让定价规则，意图通过寻找可比交易来确立关联方之间交易的公允价格，以防止税基侵蚀，但无论是传统的可比非受控价格法、再销售价格法、成本加成法，还是利润分割法、交易净利润法，都面临一个基本问题，即税务机关无法在所有情形下找到公允的可比价格。纳税人通常难以完成举证责任；对于税务机关来说，各国税收法治程度不一、执法力度不同，不仅增加了税收征管成本，也容易产生不公允的结果（阿诺德，2020）。

（四）数字经济与公司所得税税制的结合是上述问题的主要原因

现行规则体系的逻辑起点在于区分积极所得和消极所得，进而适用不同规则，而做此区分的主要原因即在于公司所得税税制。单个公司（包括常设机构）取得的营业收入为积极所得，通过“经济忠诚”原则与来源国联结，此即为来源国行使征税权之理论依据。在以货物交易为主要贸易形态的工业时代，上述规则尚可协调跨境所得税的征收问题，并在一定程度上减少重复征税。然而，经过百年实践，上述以单一公司为纳税主体、以净利润为税基、以税收居民身份认定形式化（即以公司注册地作为税收居民判定标准）为特征的公司所得税税制却为跨国企业集团进行逃避税提供了便利，这是现行规则体系失灵的制度根源（徐海燕和徐伟，2022）。

数字经济的发展进一步扩大了公司所得税税制对于现行跨境所得税征税规则的负面影响。数字经济以数据等无形资产作为生产要素，具有无形性和流动性，在公司所得税税制之下，跨国企业集团更加易于通过成本、费用支出等方式在各关联主体之间转移利润，这些特征增加了跨国企业集团规避“常设机构”制度进而转移利润、侵蚀税基的可能性。同时，跨国企业集团可以通过延迟分配利润实施税收递延，而税收居民身份认定形式化，以及各国（地区）对于某些消极所得的协定待遇差异，也使跨国企业集团可以通过导管公司进行择协避税，而数字经济则进一步加大了公司所得税税制对于现行规则的负面影响。此外，数字经济对用户的较大依赖性，通常应当赋予来源国更大的征税权，但数字经济的发展与公司所得税税制的结合，却使得来源国之税基遭受更多侵蚀。而数字经济具有的天然垄断性，使得与数字经济相关的跨国企业集团形成垄断地位的可能性增加，并使其内部各主体之间利益相关度进一步提高，跨国企业集团出于经济利益考虑更有动机和能力实施上述逃避税行为。上述行为均严重侵

蚀来源国之税基，同时，也增加了跨国企业集团整体税基侵蚀的可能性。综上，数字经济与公司所得税税制的结合是现行跨境所得税规则失灵的主要原因。

三、数字经济背景下跨境所得税征收规则的理论反思

现行规则体系立基于受益原则，而其失灵的主要根源在于数字经济和公司所得税税制的结合。解决上述问题，则需要论证数字经济背景下来源国征税权的正当性，并深刻反思数字经济与公司所得税税制结合之下受益原则的异化现象，进而提出从“经济忠诚”向“价值创造理论”转变的合理性，为重构规则体系奠定理论基础。

（一）来源国征税权之正当性

征税权系一国主权的应有之义。从2013年延续至今的新一轮国际税改，一方面致力于提高协调性与透明度，遏制国际逃避税问题；另一方面则针对数字经济及其商业模式带来的征税权划分不确定性争议，提出创新性解决方案。为实现上述目的，国际社会形成的一个共识是：利润应在经济活动发生地和价值创造地征税（张志勇和励贺林，2021），即征税权应当与利润的经济活动发生地和价值创造地相匹配。在20世纪20年代以货物贸易为基础的工业经济时代，基于传统的供应利润观（supply-based approach），企业利润是将资产或劳动这两类要素投入企业运营后创造的，否认市场需求对企业利润的贡献。由于企业利润来源于居民国，居民国自然拥有征税权，而由于公司所得税税制的存在，遂设立“常设机构”门槛，来源国仅在达到门槛条件之后才能行使有限征税权。但自20世纪末以来，上述基于供应的利润观已无法适应当今的经济发展形势，在销售市场地设立营业机构、场所或代理人这类物理存在已失去其必要性，数字经济的迅猛发展更是加速了此种趋势，而随着作为市场需求国的发展中国家力量之不断壮大，它们亦有分享税基的利益诉求。上述基于供应的利润观逐渐为基于供应（生产）和需求（销售）的供需利润观（supply-demand based approach）所取代，即认为供应与需求相互作用共同创造利润（廖益新，2021）。商品的价值可通过其价格反映，商品在特定市场上的价格，由供给、需求两方面决定，而影响需求变动的市场因素有多种，其中消费者的收入水平和消费能力、相关替代品的价格、消费者的喜好以及消费者数量等，均会对商品价格产生影响，即对商品的价值具有贡献（曼昆，2010：55-69）。综上，即使在传统经济模式下，商品的价值也会受到来源国（即市场需求国）的影响。而在数字经济背景下，来源国对商品价值创造的贡献则更为明显。数字经济的主要特征就是数据已成为不可获取的生产要素以及对于用户参与的依赖，数据运用的功能之一便是从来源国的用户之中收集海量数据，并经过算法分析之后，对改善商品、服务的质量提出建议，同时，根据用户的习惯可以进行精准推送，进而对价值创造做出贡献。因此，根据“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”的基本理论，来源国享有征税权具有正当性。

（二）受益原则在现行规则下之异化

1. 受益原则具有双重内涵

关于税收的理论，始于社会契约论的“交换说”，即认为纳税人缴纳的税收应当是政府提供公共产品的成本之对价，由于政府提供的公共产品无法准确量化，受益原则渐被接受，即从受益人获取收益角度来说，认为税收是纳税人从政府获取的收益的对价，这也是受益原则的最初概念。随着社会对税收公平的关注，“交换说”也逐步被“支付能力理论”所取代（League of Nations Economic and Financial Commission, 1923）。衡量税制设计好坏的关键因素之一在于该税制是否公平，而衡量税制公平的重要标准则是支付能力理论（曼昆，2010：261）。支付能力理论即指支付能力更强的纳税人应缴纳更多税收，有相似支付能力的纳税人应缴纳等量税收。因此，在全面理解受益原则的内涵之际，应当将其置于支付能力理论的语境之下，即一个人的支付能力可以通过其受益程度进行衡量，而衡量一个人的受益程度，通常可以通过其收入进行。从上述内容可以看出，受益原则应具有双重内涵，一是纳税人缴纳的税收是其从政府提供的公共产品中获取的收益的对价，二是纳税的多少应当与其受益程度成正比，即与其取得收入的多少成正比。

2. 受益原则的异化——单个公司的支付能力无法有效衡量

随着公司这一组织形式及公司所得税税制的出现，公司作为具有法律人格的独立法人，享有取得、拥有、处分财产的权利，似乎其支付能力也可以衡量。但实际上，由于公司所得税税基系公司净利润，公司可以通过关联交易进行利润转移，故单个公司的收入程度并不能如实反映其受益程度。例如，对于跨国企业集团中的某个净利润为负的单个公司来说，它无需缴纳公司所得税，但它显然也是从政府提供的公共产品中受益。因而，公司的拟制属性已决定其本身无法承担税负，只有自然人才能成为税收负担的主体（哈里斯，2020）。从公司的本质来说，学界有公司契约论、公司社区论、公司团体生产理论、公司宪政论、特许权理论和自然实体理论等（伊斯特布鲁克，2016）。大体来说，可以分为三类：一是公司契约论；二是拟制实体说；三是自然实体说。从分析公司所得税的角度，笔者认为，拟制实体说和自然实体说可归结为一类，即公司具有独立法律人格，可以独立承担税负，合称“实体说”。但从公司所得税税制所引发的受益原则异化的现象来看，“实体说”实则令人难以信服。而在公司契约论之下，将公司视为“合同束”（合同的纽带）或一组“默示”或“明示”的合同的集合。公司所得税的征收可以看作是对自然人股东的个人所得征收的预提所得税（Green, 1994）。同时，数字经济所具有的无形性、流动性等特征，使得单个公司主体更有可能通过关联交易转移利润，而数据和无形资产的所有权可与此类资产的开发活动相分离，也进一步加剧了上述问题。因此，在单个公司作为独立纳税主体的情

形下，单个公司的实际受益能力并不能有效衡量，此即为受益原则的异化现象，有违税收公平。

（三）从“经济忠诚”向价值创造理论转变

如上文所述，基于受益原则的现行规则体系以传统供应利润观作为理论基础，强调居民国税收管辖权，非居民企业在来源国仅在达到“常设机构”这一门槛条件时，来源国才对此具有征税权。而将“常设机构”与来源国征税权进行联结的主要理论就是“经济忠诚”（economic allegiance）。1923年报告认为，凡是能增加获取财富能力和消费能力的各种要素都应当成为拥有这些要素的相关国家对于纳税人课税的依据，关于这些要素与税收管辖区之间的关联，则发展出了“经济忠诚”理论，通过进一步对于财富取得、占有和处分的过程进行分析，得出财富来源地、归属地、对财富的强制执行权以及消费、占有或处分的居住地或住所等联结要素（林星阳，2020），居民国、来源国二分的税基分配格局由此形成。笔者认为，上述“经济忠诚”以供应利润观作为理论基础，即强调资产、劳动二要素对于价值的贡献，而“经济忠诚”也是在此理论之下强调来源国资产、劳动二要素对于价值的贡献度，在资产、劳动二要素的结合达到具有物理存在属性的“常设机构”门槛标准时，来源国才对此享有征税权，这既有当时工业时代的经济背景，亦反映了作为资本输出国的发达国家的利益诉求。然而，如上所述，随着经济全球化和数字经济的发展，上述基于供应的利润观已经不能适应经济发展，已逐渐为基于供应（生产）和需求（销售）的供需利润观所取代，即认为供应与需求相互作用共同创造利润。同时，随着数字经济的发展，数据等无形资产已经成为不可获缺的关键生产要素，数据本身对于价值创造亦有贡献，而数字经济对于用户的依赖性，进一步扩大了来源国（即市场需求国）对于价值的贡献度。而随着经济全球化的发展，当今世界已经逐步形成全球化的协作体系，跨国企业集团的全球供应链布局也正在不断发展，数字经济的发展也使得无论是供应方（生产）还是需求方（销售），都有可能位于数个不同的税收管辖区，传统的来源国与居民国二分的税基分配模式亦有可能随之改变。“确保利润在经济活动发生地和价值创造地征税”的价值创造理论可能更有利于理解和重塑跨境所得税征收规则。从宏观上来讲，纳税人的受益程度与其所取得的财富挂钩，而所有纳税人取得的整体财富应当与社会所创造财富的整体价值一致。因此，价值在各税收管辖区之间根据贡献度进行分配，配之以公式分配方法，可以解决跨境所得税征收的税基划分的基础理论问题，同时，也更有利于解决上述受益原则的异化现象。

综上，以价值创造理论替代经济忠诚理论，更加符合经济全球化和数字经济的发展背景，同时，也更有利于体现受益原则的双重内涵。

四、现行规则体系重构之基本立场

受益原则与价值创造理论的结合更加能够体现衡量税制是否公平的支付能力理

论，应当作为重构跨境所得税征收规则之理论基础。现行规则缺陷的主要制度原因在于公司所得税税制，数字经济加剧了其对现行规则的负面影响。在重构规则体系之际，应特别注意数字经济背景下公司所得税税制与受益原则、价值创造理论的协调。

（一）公司所得税税制存在之必要性

公司所得税税制所引发的受益原则异化现象的根源在于以单一公司作为纳税主体、以净利润为税基以及公司的税收居民身份认定形式化，而数字经济的无形性、流动性特征则加剧了上述异化现象。因此，首先需要解决的问题即是公司所得税是否具有存在的必要。笔者认为，应将公司视为“合同束”（合同的归结）或一组“默示”或“明示”的公司的经济结构，系股东、债权人、供应商、客户等一系列利害关系人之合同的集合。公司所得税的征收可以看作是对自然人股东的个人所得征收的预提所得税。公司已经成为全球经济发展的主要力量，且该种法人组织形式已在各国形成较为成熟的制度体系，应正视其存在的合理性。从税收征管角度来说，公司的数量也明显少于个人，对公司征收所得税相较于仅对个人征税也易于减少管理成本。反之，如取消公司所得税，公司作为具有独立法人资格的实体，在不对其征收所得税的情形下，纳税递延现象可能会越发严重。因此，公司所得税税制的存在具有必要性。

（二）单一公司纳税主体向跨国企业集团纳税主体的转变，采用公式分配方法

1. 与受益原则相协调——以跨国企业集团作为纳税主体

在承认公司所得税税制有其存在必要性的前提下，需要解决数字经济背景下公司所得税税制如何与受益原则相协调的问题。如上文所述，根据公司所得税可以看作是对自然人股东的个人所得征收的预提所得税这一性质出发，如何才能准确衡量跨国公司的支付能力？其彻底的解决方法在于摒弃以单一公司作为纳税主体的方法，将跨国企业集团整体作为纳税主体。在此情形下，跨国企业集团的整体税基将不会遭到侵蚀，而数字经济的无形性、流动性所带来的利润转移、税基侵蚀问题也将消弭于无形。在将跨国企业集团整体作为纳税主体的情形下，选择何地作为该跨国公司的征税地则至关重要，该税收管辖区不仅要负责对跨国企业集团整体进行征税，同时，亦要负责跨国企业集团相关税收情报的搜集与分享，以及其他关联税收管辖权的税基划分，这要求具有较强的税收征管能力。从理论上说，由于自然人的支付能力可以相对准确衡量，将实际控制人的下一层公司实体所在地作为征税地似乎更为合理。但是，从实践上讲，应当充分考虑征税地所在的公司实体的纳税申报能力以及当地税务机关的税收征管能力，同时，亦要防止实际控制人人为选择征税地的可能性。而跨国公司总部主要办事机构所在地通常位于经济较为发达、法治环境较为完善的税收管辖区，一般具有较强的税收征管能力，其作为税收征收地较为合适。而跨国公司总部主要办

事机构所在地的认定标准，可以通过税收协定进行明确。

2. 与价值创造理论相协调——采用公式分配法

现行规则中，来源国行使征税权依赖于“常设机构”规则，而该规则的理论依据则是基于来源国资产、劳动二要素对价值贡献度的“经济忠诚”理论。但在经济全球化和数字经济背景下，商品的价值来源已远远超出资产、劳动二要素，包括数据在内的无形资产以及用户对此均有贡献，因此，“经济忠诚”理论已无法适应数字经济时代发展的要求。“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”的价值创造理论更有利于理解和重塑跨境所得税征收规则。在价值创造理论之下，应当同等对于居民国与来源国之税收管辖权，根据不同的生产要素对于价值产生的不同影响程度，对于税基进行分配，而公式分配法恰好契合价值创造理论的这一要求。同时，将跨国企业集团整体作为纳税主体与公式分配法相结合，根据各生产要素对于价值的贡献度在不同税收管辖区内划分税基，既可以承认数字等无形资产对于价值的贡献，亦可以解决跨国公司利用关联交易转移利润、侵蚀税基的问题。因此，可以考虑在跨国公司集团总部主要办事机构所在地的税务机关根据税收情报收集的相关信息计算出总体应纳税额，然后根据分配要素在不同税收管辖区之间进行划分。相关税收管辖区如对上述应纳税额划分的结果有异议，则可以通过协商机制或争议解决机制予以妥善处理。

（三）累进税率、比例税率与最低税率之协调

公司所得税适用比例税率已成为惯例，但从受益原则出发，比例税率并不能区别不同公司主体之间的收入差异，并不能完全体现受益原则。同时，对于公司所得税的功能来说，除了作为对股东个人所得征收的预提所得税之外，另一功能则是限制公司向垄断地位发展。这一点可以从美国1909年开征公司所得税的立法史中看出，当时开征公司所得税的一大重要功能就是限制诸如美国标准石油公司、洛克菲勒公司等大型公司向垄断地位发展。而在这一功能的指引下，公司所得税适用累进税率才能更加符合这一功能的需求（Avi-Yonah，2020）。此外，数字经济具有的天然垄断属性，也会进一步促使跨国企业集团向垄断方向发展，在以跨国企业集团作为纳税主体、采用公式分配的背景之下，在跨国企业集团层面对于积极所得适用累进税率更加符合受益原则。但在此情形之下，由于比例税率已成为惯例，相关价值创造的税收管辖区仍可按照比例税率就积极所得缴纳相应税收，该等税收可以视为预提税性质，待跨国企业集团层面对于各税收管辖区应当分配的税额进行分配后，来源国可以根据分配金额并结合已征收的预提税额，与跨国企业集团总部机构所在地税务机关进行结算。但在上述制度设计之下，仍有可能存在由于不同税收管辖区的比例税率不同而导致利润在不同管辖权之间转移，利用各税收管辖区征管的实践差异进行逃避税的情形，因此，上述比例税率建议设定最低税率。OECD提出的“支柱二”方案确立了全球最低税率，即为15%（OECD，2021）。该税率亦可作为成为本文所述重构方案的制度基础。

（四）积极所得在居民国征收、消极所得在来源国征收

公式分配的理论基础在于基于供需利润观的价值创造理论，在经济全球化和数字经济发展之下，在重构现行跨境所得税征税规则体系之时，应当尊重现行规则体系已形成的连贯一致的习惯国际法之现实，充分尊重现有来源分类与分配为基础的征税规则，即积极所得和消极所得之划分有其存在的合理性。在数字经济背景下，价值创造过程更加依赖来源于居民国的数据等无形资产，更加关注市场国对于价值创造的贡献程度，如将消极所得与积极所得一并作为统一税基根据相关要素进行分配，则无法准确区分相关要素对于积极所得和消极所得的影响，同时，从支付方角度对于消极所得进行征税，也更加有利于防止税基侵蚀。此外，如上所述，公司所得税税制有其存在的必要性，而区分积极所得和消极所得即是公司所得税税制的重要特征之一。因此，建议仍区分积极所得与消极所得。

对于积极所得来说，在公司所得税税制成为国际通行税制的情形下，建议将积极所得进行归集，由跨国公司集团总部主要办事机构所在地（即居民国）按照累进税率进行征收，然后运用公式分配方法根据各国的价值贡献承担在各相关国家之间进行分配。在此情形下，转让定价、收益剥离、资本弱化等制度仍有其存在的必要，用于衡量关联交易的合理性，但在现行制度下处于从属地位。对于消极所得，为了防止消极所得的税基流失，由于来源国可以在第一时间在支付环节进行征税，建议改变由来源国征收预提所得税的做法，改采在来源国统一征收，然后由来源国根据税收协定的相关规定将相应税额划分给居民国。

五、结语

公司所得税税制是现行规则失灵的主要制度根源，而数字经济的迅猛发展加剧了公司所得税税制对现行规则体系的负面影响，使现行规则严重偏离受益原则。无论是OECD主导的BEPS一揽子行动方案，还是各国及主要国际组织所采取的单边或双边措施，均未充分关注到导致现行规则体系失灵的上述原因，注定其无法彻底解决利润转移、税基侵蚀问题。笔者认为，解决上述问题，必须认清公司所得税制是其制度根源，并充分关注数字经济的叠加影响，改以跨国企业集团整体作为纳税主体为理念、以公式分配为方法、以累进税率为改进方向、采用“积极所得在居民国征收、消极所得在来源国征收”的规则体系，真正实现税收公平。

参考文献

- [1] 阿诺德.国际税收基础[M].《国际税收基础》翻译组,译.北京:中国税务出版社,2020:224,260.
- [2] 陈宇,丁玉娟,吕钰瑾.数字经济新规则下跨境云计算服务税收问题初探[J].国际税收,2022(2):39-44.
- [3] 哈里斯.公司法:结构、政策与实践[M].张泽平,赵文祥,译.北京:北京大学出版社,2020:7.
- [4] 雷楠,吴欢.数字平台垄断问题及其治理策略研究[J].中国物价,2021(11):36-38+66.
- [5] 廖益新.在供需利润观基础上重构数字经济时代的国际税收秩序[J].税务研究,2021(5):17-30.
- [6] 林星阳.国际合作税制的早期探索与启示[J].税收经济研究,2020(6):41-48.

- [7] 曼昆.经济学基础(第5版)[M].梁小民,梁砾,译.北京:北京大学出版社,2010.
- [8] 徐海燕.国际税法变革中的多边主义:兼评 OECD/G20 的 BEPS 一揽子方案[J].经贸法律评论,2019(4):59-78.
- [9] 徐海燕,徐伟.跨境所得税征收规则的反思与重构[J].国际税收,2022(3):24-32.
- [10] 伊斯特布鲁克等.公司法的逻辑[M].黄辉,编译.北京:法律出版社,2016:3.
- [11] 张志勇,励贺林.数字经济、价值创造和财富分配——基于税收视角的分析[J].国际税收,2021(9):3-14.
- [12] 张志勇.近期国际税收规则的演化:回顾、分析与展望[J].国际税收,2020(1):3-9.
- [13] Avi-Yonah, R. S., & Haiyan Xu, "Evaluating BEPS", *Erasmus Law Review*, 2017:157.
- [14] Avi-Yonah, R. S., *International Tax as International Law*, Cambridge University Press, 2007:11.
- [15] Avi-Yonah, R. S., "A New Corporate Tax", *Tax Notes Federal*, July 27, 2020.
- [16] Green, R. A., "The Future of Source-Based Taxation of the Income of Multinational Enterprises", *Cornell L. Rev.*, 1993-1994,79(18):28.
- [17] League of Nations Economic and Financial Commission, Report on Double Taxation: Document E.F.S.73. F.19. (1923-04-05)[2021-08-30]. <https://setis.library.usyd.edu.au/pubotbin/toccer-new?id=brulegi.sgm&images=acdp/gifs&data=/usr/ot&tag=law&part=1&division=div1>.
- [18] OECD, Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1-2015 Final Report,2015:13.
- [19] OECD, Model Tax Convention on Income and on Capital, 2017:116.
- [20] OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021:4.
- [21] United Nations, Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries, 2021:434.

【作者简介】徐 伟：对外经济贸易大学法学院博士研究生。研究方向：国际税法、民商法。

Reflection and Reconstruction of Cross-border Income Tax Collection Rules under the Background of Digital Economy

XU Wei

(Law School, University of Foreign Economics and Trade, Beijing 100029, China)

Abstract: The current cross-border income tax collection rules of "positive income is levied in the source country and passive income is levied in the resident country" seriously violate the benefit principle in practice. The corporate income tax system is the institutional root of the failure of the above rules. The digital economy with data as the key production factor, invisibility and liquidity, relying on user participation and natural monopoly intensifies the negative impact of the corporate income tax system on the current rules. Starting from the principle of benefit and combined with the theory of value creation, this paper advocates the reconstruction of the cross-border income tax collection rule system, which takes the whole multinational enterprise group as the tax subject, takes the formula distribution as the method, takes the progressive tax rate as the improvement direction, and adopts "positive income is collected in the resident country and passive income is collected in the source country".

Keywords: digital economy; corporate income tax; principle of benefit; formula apportionment method; progressive tax rate

(责任编辑：山草)