

路径依赖到路径创造:现行国际 税收秩序改革的反思与推进

崔虹

(厦门大学,福建 361005)

内容提要:缘起于 19 世纪末 20 世纪初的国际税制结构至今已有百年历史。建制之初,发达国家掌握了议程设置和规则制定的主导权,形成了有利于发达国家、倾轧发展中国家利益的国际税制格局。在近百年的发展历程中,由于未触及制度根源性问题,国际税制改革无法跳脱传统格局桎梏,而是延续着失衡的结构模式,呈现出路径依赖的特性。这种路径依赖实则是一种惯性,其根源可归结于三方面因素,即非对称博弈结构中策略选择局限、锁定效应强化和议程设置差异。未来推进国际税制改革实现路径依赖到路径创造的跨越,需要切中肯綮,发挥竞争与合作良性互动的积极效应,跳出渐进式改革的束缚圈,回归国际税收权益公正合理分配之本源,尝试走颠覆式改革道路,从而突破国际税制改革路径依赖的困局。

关键词:国际税制 路径依赖 路径创造 锁定效应

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2023)02-0099-14

世界资本主义经济从自由竞争过渡到垄断阶段,最大的特征就是资本输出的强化。以属地关系、属人关系为界,纳税人和税收主管当局之间的征纳关系随着资本的跨境流动与经济交往而呈现出国际化特点。一国的征税权与税收规则便循着全球化的税基延伸至他国的地理疆界,进而产生溢出效应,使得国内税制这一对内治理命题被赋予对外的国际意义。由此,资本跨境流动同时面临着输出国

与输入国双重征税压力。第二次世界大战后,各国纷纷确立国内所得财产税收制度,更使得这一压力突破传统发达国家地域局限,演进为全球性、普遍性的存在。双重征税的尖锐矛盾深化了国际社会对税收协调与合作的迫切需求。为应对资本跨境流动中各国税制壁垒引起的双重征税问题,国际社会开启税收合作模式,并在历经百年的洗礼后形成了如今相对稳定的国际税收制度。其中,企业、个人收入

〔收稿日期〕2022-11-29

〔作者简介〕崔虹,法学院在读博士研究生,研究方向为国际税法。

〔基金项目〕本文系国家社会科学基金重大项目“推动构建更加公正合理的国际税收治理体系(20ZDA104)”阶段性成果之一。

和财产国际化现象的普遍存在和不断发展,是国际税收关系和国际税法产生的客观经济基础。本文所指国际税制针对的是直接税范畴——所得税和一般财产税制度。

迄今为止,国际税制发展的关注点主要包括三次改变,从防止双重征税到遏制有害税收竞争,再到促进情报交换与税收征管合作。虽然历次改革的重点有所不同,但所秉持的宗旨都是促进资本自由流动,确保税收公正与效率。然而,历次改革的实践结果并非如其宗旨初设,反而呈现出利益维护不均的现象。尤其是历次国际税制改革所贯彻的根本原理和利益倾向均如最初所构建的格局一般,甚至形成了一种近乎垄断的模式化发展。即使在数字化经济时代,经济形式与经营形态发生本质变化,国际社会改革呼声频起之际,国际税制改革仍未达其肯綮,依旧陷于传统模式的桎梏。国际税制虚有其表的“喊口号”式改革呈现出对旧制度的路径依赖。要实现国际税制创新式的改革,有必要深入探究其依赖性与模式化的形成根源,从而突破路径依赖限制,实现路径创造。

一、国际税制格局的形成与发展

(一)初次尝试:避免双重征税合作

国际税制格局的形成并非一蹴而就。在早期经济闭塞、贸易壁垒林立的背景下,尚且不存在所谓国际税收,更何谈国际税制的形成。20世纪初,各国税收收入以关税和房地产税为主。由于经济全球化程度极为微弱,最初国际范围内税收

协定有限地存在于遗产、继承等个别领域。随着欧洲国家将所得税纳入税制范围,各国经济联系与交往活动紧密,双重征税问题逐渐浮出水面。为此,欧洲大陆率先开启了应对双重征税问题的方案。由于各国制度林立、国内法差异较大,最初的解决方式以单边措施为主。但是,却因实效惨淡而被宣告无效,继而税收合作的思路进入国际舞台。第一个践行这一思路解决双重征税问题的是1899年由普鲁士、奥地利和匈牙利所签订的双边税收协定。然而,彼时反对合作的呼声较大,甚至认为双重征税是各国公共财政域内问题,其存在具有合理性而无须合作解决。因此,这一协定的签署并未掀起规模化的合作热潮,仅在以欧洲国家为主的有限地域范围内产生了个别税收协定。

一战前,自由主义经济的恢复与有序发展推动了跨境经济活动的开展,而双重征税问题成为阻碍资本跨境流动的拦路虎。作为促进经济发展的代表性组织——国际商会(International Chamber of Commerce, ICC)呼吁国际联盟将应对双重征税问题提上国际日程,并提出通过多边途径,于各国间就一般性原则达成共识的解决策略。在ICC号召下,国际联盟发起解决双重征税问题的运动,先后召集经济学家和各国税收行政专家研究形成1923年经济学家报告与1925年技术学家报告。前者强调征税权分配需要在经济忠诚原则的基础上实现大致公平,依据所得类别划分征税权,以居民税收管辖优先并结合非居民来源所得豁免的方式解决双重征税。后者鉴于其参与者身份的特殊性而更多呈现

出政治妥协和实践操作的特征,强调来源国税收优先。

两份报告的形成并未成为停歇征税权划分和双重征税冲突的有效方案。英、美两国的加入进一步激化了和欧洲国家不同利益阵营的对峙与博弈,导致在两份报告的基础上衍生出两套税收协定范本模式。1928年,国联会议建立了常设财政委员会,并在一战期间形成了卡罗尔(Carroll)报告。该报告主张将独立核算法(separate accounting)作为积极营业所得的分配规则。^①值得注意的是,此次积极营业所得利润归属的划分为后续税收协定范本内容的确立奠定了基调。该报告借鉴了1932年美国与法国双边税收协定。这也是美国在国际税收领域领导力逐渐呈现明朗化趋势的首次佐证。后续以拉丁美洲等资本输入国为代表的小组成员召开海牙会议,制定了倾向资本输入国利益的墨西哥范本。二战后财政委员会于伦敦召开会议,重审墨西哥范本并形成倾向资本输出国利益的伦敦范本。此时国际共识仍未达成,财政委员会表示这两项范本均可以作为指导双边税收协定谈判的范本。

直到经济发展与合作组织(Organization for Economic Co-operation and Development,OECD)正式成立,税收协定范本逐渐由区域共识走向全球共识。OECD最初成立的目的只是寻求单独在欧洲国家范围内形成区域性协定,在“小圈子”内先达成协议共识,然后再结合墨西哥和伦敦范本,对具体内

容予以细化,同时保留较大灵活性以保证双边协定缔结自由空间。OECD于1963年在成员国范围内达成共识,推出协定范本草案,最终于1977年正式发布《经合组织关于所得和财产的税收协定范本》(以下简称OECD范本)。实际上,最初OECD范本的主张相较于国联提出的全球范围共识,只是“小圈子”式的协商,仅限于成员国的认可——这也是最初富国俱乐部的雏形。国联和随后的联合国组织(United Nations,UN)作为综合代表众多国家利益的国际组织,不仅在利益维护上存在复杂性与多元化,而且无法在税收领域倾注所有精力,缺少专门针对税收合作事项进行长期、持续研究的常设机构。这也是一直以来UN无法撼动OECD地位且OECD范本逐渐巩固并成为各国协定缔结时参考蓝图的原因。

之后,随着跨境经济活动的发展,跨国企业(Multi-national Enterprise,MNE)经营与组织复杂性渐强,国际社会上美国、日本成为OECD新成员国,其对协定范本的意见亟需有效落实到正式文本中。由此推动了协定范本的第一次修订程序,遂而形成定期修订的惯例。第一次大规模的国际税收合作正式宣告完结。

(二)再次探索:遏制有害税收竞争

避免双重征税合作是国际社会在所得税领域的首次合作尝试,不仅形成了各国缔结协定的范本蓝图,而且塑造了所得税领域的初始国际税制架构,开辟了国际税制合作发展的新境界,为后续合作项目的展开浇筑了坚实的基础。与此同时,双重征税的遏制打通了资本跨境流动的堵点,拓宽了跨

^①鉴于当时已有质疑提出独立交易原则下确定可比交易的难度,因此卡罗尔(Carroll)报告将公式分摊法(formula apportionment)作为后备补充方法。

境直接投资的道路。20 世纪 70 年代所盛行的内嵌自由主义^①的宽松促使了资本跨境自由流动的发展。MNE 在对外投资的过程中摸索组织经营架构的改进方案,推动一体化、整合化经营模式,寻求税收筹划以实现避税目的。一些国家为吸引跨境投资而修订国内税收政策的举措则为 MNE 避税行为的践行提供了可乘之机,同时也滋生了为 MNE 格外青睐的避税港。

20 世纪 20 年代到 30 年代,避税港这类离岸经济体的胚胎模式初见端倪,乘着经济自由发展的契机不断壮大。避税港这一战略选择也逐渐从边缘化发展策略成为资本国际化的普遍现象。避税港多样性和专业化程度的加深,在客观上加剧了税收利润的转移。

此时国际社会对避税港的态度却陷入矛盾之中:一方面,认定避税港侵蚀他国潜在税基,窃取他国合理财政收入;另一方面,避税港之外,包括发达国家在内都面临着经济竞争激化的压力,甚至为争夺流动资本或账面利润而设定不亚于避税港政策的税收优惠措施。于国际社会而言,既有集体动机遏制避税行为和有害竞争行为,亦有个体动机确保本国经济的竞争力。这也是 20 世纪 90 年代之前应对不断激烈的税收竞争与逃避税

问题,国际社会一以贯之地将其置于次要地位而未采取过于激烈措施的缘由。这些矛盾与利益冲突在后续的反避税斗争中更是体现的淋漓尽致。美国作为率先应对税收竞争与税基侵蚀、利润转移问题的国家,在 20 世纪 60 年代开始出台单边措施遏制这一现象,比如率先引入“受控外国公司”规则、调控转让定价、新增转让定价方法、规制套用税约等。但是,在国内政治和经济竞争的双重压力下,这些改革措施落地实施的范围遭到限制。至少在 20 世纪 90 年代之前,应对税收竞争与利润转移的国际共识仍秉持着“各国可自由提供避税,OECD 等均不足以对其实施强制干涉或性质判定”的立场。而这恰恰表明了应对税收竞争、打击避税的目标和保持竞争力的经济压力之间的紧张关系与博弈。

这一博弈态势在 20 世纪 90 年代末到 21 世纪初逐渐呈现出明朗态势。经济全球化的快速发展,国际税收竞争日益激烈,同国家财政支出膨胀之间的矛盾越来越明显,低税收地区所占的 MNE 利润归属份额越来越高,而人员、工厂等供应价值链占据重要地位的国家却在利润分配比例中居次要位置。在缺乏国际共识的状态下,利润转移和税基侵蚀的恶化引起了国际社会的重视,其中 OECD 针对有害税收竞争的改革举措成为第二次国际税制改革的新典范。

1996 年,七国集团召开财政部长会议呼吁 OECD 应对有害税收竞争的影响,敦促 OECD 积极开展工作,通过多边途径抑制有害的税收行为。随后 OECD 发布报告《有害税收竞争:一个正在出现

^①发达资本主义国家一方面强调国际自由化,另一方面积极进行政府干预,采取各种经济或社会政策来缓解自由化给人们所带来的负面影响,以更好地体现社会公平与正义。这两方面情况的结合所呈现出来的国际经济机制的特征,被约翰·拉格(John Gerard Ruggie)称为“内嵌的自由主义”。其核心思想在于政府在推进国际自由化进程的同时,基于社会公平和正义,通过某些有效的干预措施和公共支出,来化解开放市场所导致的代价;而民众对开放政策的支持,则取决于政府能否成功实行上述举措。“内嵌”是指经济自由主义必须内嵌于社会共同体的意志之中,成为社会共同体的“共同认知”。总之,内嵌自由主义奉行经济干预政策,干涉资本跨境自由流动,强调以税收手段促进国内收入分配均衡。

的全球问题》。起初低税率并不被认定为有害税收竞争行为,而是一国保持规制自身税收制度的自由,只要低税率对所有人一视同仁且税收制度足够透明即可。也就是说该报告规制的重点在于对金融服务或证券投资等高度流动性活动实施的不公平竞争行为,即企图“挖走”本应直接归属于他国税基的“有害”税收做法。整体上该报告内容较为广泛,对避税港、税收不透明和有害优惠税收制度的做法加以界定,提出 19 项保护性措施建议。^①虽然这一报告内容详尽,但遭到了卢森堡和瑞士的反对,也并未引起极大的公众关注。2000 年,OECD 又公布了《迈向全球税收合作:认定和消除有害税收行为的进展》,要求所有黑名单内避税港承诺消除税收制度中的有害特征。倘若其不予合作将可能被扣上“不合作司法管辖区”的帽子。该报告出台后,随之而来的不是各避税港的积极合作,而是强力的政治冲突与反击。多数避税港联合澳大利亚、加拿大、新西兰等发布决议,谴责报告对税收主权的不当干涉,痛斥报告最后期限的规定对有害税收竞争问题开展建设性对话的反作用。后续避税港甚至成立了专门的游说团体——国际贸易和投资组织,以协调投资和贸易战略,抨击 OECD 改革措施对税收主权的侵

蚀及发达国家对其发展的恶意攫取。

(三)三次转变:税收透明与情报交换

以 OECD 为代表的高税收国家与避税港之间的利益对峙和纠葛随着美国阵营立场的转变逐渐落幕^②,造成有害税收竞争改革后续乏力,侧重点转移至从避税港获得更有效的信息情报交换,并掀起了以“税收透明与情报交换”为核心的第三次国际税制改革。2001 年,OECD 发布《经合组织有害税收竞争项目:2001 年进展报告》,一改以往对避税港的认定标准,只要求其承诺税收透明与情报交换即可。同年,在聚集 OECD 成员国和避税港等离岸经济中心的基础上,建立全球税收论坛。2004 年,OECD 发布《经合组织有害税收竞争项目:2004 年进展报告》,将承诺税收透明与情报交换的避税港同 OECD 成员国一起定位为“参与伙伴”,强调合作的包容性与非对抗性,注重情报交换与信息共享。其后,关于抑制有害税收竞争的计划不再提及,转而侧重税收透明建设与自动信息交换。

从第一次国际社会在所得税领域的合作起始,逐步搭建起国际税制框架,并填充、完善具体制度细节。避免双重征税合作的初次尝试为后续合作奠定了基础。虽然第二次税制改革中,抑制有害税收竞争的合作遭遇到了较大的政治阻碍,但也是一次多边基础上干预各国立法性税收主权的尝试。即使限制避税港提供避税自由的目标没有实现,但依然对有害税收竞争行为起到遏制作用,使得传统一国税收主权范围内的避税政策自由设定受到质疑。而这一结果的产生本身就是对以往各国就彼此税收

^①19 项保护性措施建议中,涉及 7 项国内立法和实践措施,6 项税收协定建议,6 项国际税收合作建议。具体内容可参考 Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue。

^②克林顿总统时期,美国是 OECD 应对有害税收竞争行动计划的发起者,也是该计划最雄心勃勃的支持者之一。这也是为何这一计划最初被戏称为美国国际税收政策的多边化。后续减税增支的自由主义经济政策的转变和利益集团对政府的游说,促使布什总统时期的美国立场转变,主张这一计划内容过于宽泛,不符合美国目前的税收和经济优先事项。于是,布什政府提出不试图迫使避税港改变其税收制度、不支持任何限制本国税率或税制的措施、不参与任何协调世界税制的倡议。

政策不加干涉、不做评判做法的背离。在第二次改革的基础上,顺势推出第三次税收透明与情报交换的改革倡议,二者之间既有继承性也有转折性。从整个合作式国际税制建构走势可以发现,国际税收制度与税收合作的可塑性,但根本性制度改革却很难实施。

二、“路径依赖”与国际税制渐进式改革的反思

(一)国际税制渐进式改革的现实困境

国际税制格局是随着第一次广泛性税收合作的发展而建立的。从 OECD 第一次正式发布税收协定范本起,掀起了国际税收领域的规模化合作尝试,激发了双边税收协定的爆发式增长^①,同时为国际税制格局的成形与发展奠定了基调。OECD 也成为国际税收领域的领军者与税制改革的先行者。国际税制格局形成了 OECD 为中坚力量所建制的软法性多边论坛,以不断更迭的非约束性税收协定范本作为构建双边税收协定网络的模板。国际社会越来越多地以 OECD 范本为蓝本缔结双边税收协定,结构与内容相似性的同时又给各国留有足够的灵活空间以适应其税收制度和分配利益的差异。OECD 范本不仅是国家相互协商、缔结协定的典范,而且在融合各国税收体制差异、架构双边协定网络效应方面发挥着关键的聚合性作用。从国际税制发展和税收协定网络的持续增长来看,无处不在的双边税收协定加深了人们对于

税收协定解决双重征税、增进跨境经济活动与贸易效益的印象。即使如此也不可否认税收协定范本通过协定网络效应所建制的国际税制格局在保有稳定性的同时也暴露了制度僵化的弊病。

结合国际税制历次改革可以发现,国际税制环境是一个具有相互依赖性的策略环境,即最优策略的选择需要考虑周围其他人的选择行动,从而形成彼此间的策略互动。国家单边措施对其他国家具有国际影响,甚至会对国际税收规则形成创造性的解释调整。^②国际税制策略结构中,税收政策的选择不仅受行为偏好的影响,同时也受到可选策略的限制。由此形成的国际税制格局是一个具有分配冲突的协调博弈模式:在其他参与人既定行为策略的条件下,不存在行为人改变其行为策略的激励选择,同时没有参与者希望其他参与者会改变其行为。而协调博弈的稳定性却可能造成在应对某一领域新情况时,存在灵活性欠缺的问题,甚至在极端情况下,可能出现“功能失调”的状况。但是,在税收合作一旦达成、建制并趋于稳定的情况下,各种因素的干扰使得国际税制渐进式改革纵然是次优方案,参与方一般也不愿采取与之相对的颠覆式改革。

从应对双重征税到双重不征税问题,国际税制改革均呈现出渐进式的特征:制度虽然具有可塑性,却难以突破路径依赖,践行根本性变革。整体上,国际税制的改革延续着传统制度根基,在应对不断增加的经济与技术复杂性时,秉承渐进改革的模式。有趣的是,这种渐进式使得每次改革都存在不同程度的缺陷,后续的改革因为之前改

^①全球范围内以 OECD 范本为模板缔结的双边税收协定数量超过 3000 个。

^②这一现象在预防有害税收竞争中体现的尤为明显,比如美国受控外国公司规则的设定和一些国家反避税规则的推出。

革的缺陷而必然存在。国际税制渐进式改革所设定的新规则并未取代原有制度结构,只是做出了补充性的修改。虽然税制改革的效果立竿见影,但是国际税制根本弱点却显露无疑。尤其是在资本跨境日益蓬勃、有形物理存在无形化的时代,传统制度的缺陷凸显。其中国际税制合作共识在来源国与居民国之间历经近百年的妥协与博弈,所涉内容不单是预防双重征税或不征税问题,更关乎征税权分配。整个国际税制发展历史足以证明征税权分配问题逐渐成为制度发展的核心。居民国和来源国的税收利益冲突通过小圈子到全球范围的合作模式促成了共识的达成,并借助税收协定范本将这一共识制度化。然而,既有制度下征税权分配的偏向性引发国际社会对制度公正、合理的质疑,使得本属于预防双重(不)征税的合作成果被冠以“牺牲他国利益为代价、服务于发达国家”之名。即使税收协定范本在缓解各国税制矛盾与摩擦的作用不可替代,但这一结果的实现却在一定程度上以发展中国家利益为代价,并在历次改革中延续了这一利益维护偏颇的现状。包括第三次税收透明建设改革,也是发达国家作为税收居民国需要掌握 MNE 等纳税人在全球范围内税收信息、防止隐匿收入而推进的渐进式改革,于根本利益维护层面并未产生任何实质性变化。

虽然 OECD 也在极力扩大非成员国的加入,纳入很多具有代表性的发展中国家,但这并不能改变根本上传统国际税制的实际设计者仍是其核心成员的现实。新成员的话语权和能力建设的差距难以

越过制度的偏颇与横沟。国际税制甚至发展成为特定集团利益服务的工具。

(二)国际税制改革路径依赖的机理分析

萌芽于 20 世纪初期、形成于二战后期的国际税制在制度建构、发展、稳固的百年历程中,基本格局并未发生根本变革,后续各国双边或多边税收协定的缔结也是这一制度框架内的细化,使得国际税制改革形成路径依赖。

1.策略选择的局限性

自由竞争市场的演进激化了国家双向竞争的矛盾。一方面,资本流动性的加强引发了激烈的动态竞争,不仅避税港竞相争夺有益于本国经济发展的实体经济和流动资本,而且高税收国家亦是如此。另一方面,发达国家的高福利支出使得国家对税收收入的需求加剧,为平衡财政收支而将目光积聚于具有较高利润的跨境投资活动。

从国家主权的角度来看,可以将其划分为事实上的主权和法律上的主权,而后者又可以分为立法主权与行政主权。国家是垄断性、强制性主权的掌控者,享有完全意义上的税收主权。然而全球化趋势的发展对国家主权的完整性提出了挑战,国家在全球市场竞争的驱动下而不得不融入市场化、去中心化的国际税制格局,一国边界之内的强有力税收主权效力因受到跨国竞争与外溢性的影响而减弱。一方面,市场竞争因素介入到税收领域中,将市场价值引入国家与纳税人关系中,纳税人选择能力的提升使得国家和纳税人之间的传统管辖与被管辖的单一管理发生潜移默化的变

更,推动国库主义向纳税人主义过渡,使得居民和投资等流动要素成为竞相争夺的对象。国家税收主权的强制垄断力被削弱,税收不再受国家主权的单一主导,而是呈现出市场化的特征。另一方面,全球化市场中来自其他国家的竞争压力使得税制策略选择受到他国政策的外溢性影响,从而不得不防范他国采取更加吸引纳税人和投资活动的税收策略。

从非对称博弈的角度来看,以避免双重征税为内核的国际税制结构属于协调博弈的范畴,而避免双重不征税相关的增强规则是典型的囚徒困境结构。在二者相结合所构建的策略互动的国际税制格局中,因各国政治、经济差异导致的投资流向非对称和竞争诉求迥异,使得国际税制改革在“策略结构决定制度形式”的机理上,受到非对称博弈结构的束缚而难以扭转既定税制格局。一方面,经济发展的本质差异造成各国投资流向的不对称。实践中投资流向的不对称导致一方以居民身份为主,另一方以来源国身份为主,税收分配冲突形成单向既定模式而无法抵消,国际税制发展为具有分配冲突的非对称博弈结构。另一方面,各国政治、经济和税制期望的导向性各不相同,以收入为导向的国家倾向于税收收益,以市场为导向的国家重视投资与市场价值,以致形成各国相左的税收竞争诉求。在非对称博弈结构与差异化竞争诉求的综合作用下,从利益阵营的对立竞争过渡到协商共识,势必会形成利益妥协和利益维护偏颇的局面。各国做出构建或加入非

对称博弈国际税制结构的策略选择后,要想再扭转既定利益维护格局的阻碍远超制度构建之初。因此国际税制维系既定框架而呈现路径依赖特征的原因并不是制度本身占优,而是动态竞争下非对称博弈的策略选择局限所致。

2. 锁定效应的自我强化作用

在制度变迁的正反馈机制下,锁定效应的自我强化会促使制度的长期发展循着初始形态而形成路径依赖的结果。国际税制建制之初是对重叠征税权的粗略划分,简易机制所遗留的征税权分配不均与问题解决范围未臻完备是其被诟病的核心缺陷。这种锁定效应使得制度自发转向替代标准的可能性很小。国际税制的标准化、格式化在提供兼容性与一致性收益的同时,锁定效应的强化机制也成为改革僵化的要害。

一方面,锁定效应的内部强化作用增加了制度改革的成本。制度改革成本不仅包括参与者对初始制度持续适用所投入的沉没成本,还包括推动替代性制度改革的新增改革成本和协调成本。在国际税制建构的协商阶段中,参与者所投入的沉没成本将成为制度焦点建构之后再进行制度变革的风险之一。国际税制的持续适用下,制度本身和适用者所形成的契合性与收益递增效果既是制度持续的正反馈,也是制度变迁的负效益。此外考虑到制度补充性与协调性所涉及的范围不啻于国际层面,还包括国内制度,尤其是国际税制的标准植根于国内法,促使各国税法趋同^①,进而与国际税制形成连贯性。当脱离原有国际税制而构建全新制度时,不仅可能出现既有制度对新制度的排斥,而且将产生协

^①比如分类税制、营业所得与非营业所得的划分、常设机构标准等。

调成本。各项成本叠加产生的改革代价弱化了制度变迁的可能性,加固了锁定效应,促使制度变迁趋向路径依赖。

另一方面,锁定效应的外部强化作用固化了纳税人的选择导向。当纳税人对既定国际税制的适用随着制度持续性而产生契合度,理性纳税人将最大程度减轻偶然性因素的影响。纳税人的趋利性也将促使其倾向于熟悉程度更高的制度,而非投入大量精力和资源适应制度变迁后的新规则。这也是为何纳税人在投资或选址时往往会考虑一国是否缔结税收协定。在其他条件等同的情况下,纳税人将更青睐拥有完善税收协定网络,与国际税制保持兼容的国家。这足以表明纳税人趋向选择对增加改革成本和强化锁定效应的影响。

3. 议程设置的先发优势

国际税制是发达国家为减轻资本跨境流动阻碍而通过谈判与协商方式达成的妥协结果。发达国家经济实力和国际权力结构的垄断地位是其国际税制议程设定能力的最佳体现。其所享有的议程制定权为其在国际税制建立、稳固、改革的重复博弈中攫取超额利益、实现“赢者通吃”提供了保障。

从议程设置顺序来看,发达国家享有决定议程问题协商顺序的优势。议程设置能力本身就是参与者在非对称博弈的国际税制格局中做出策略选择的重要因素之一。OECD 作为发达国家有效力量结合的联盟体借助先发优势,率先采取行动确定国际税收议程顺序,将征税权分配作为税制

建构的第一顺位,只有在这一问题得到满意答案后,才能转向其他问题。这种议程设置顺序的决定能力不仅关系到国际税制博弈的自身策略选择,而且会影响其他参与者的策略选择范围,继而形成发达国家将发展中国家置于策略劣势的局面。

从议程设置内容来看,国际税制议程始终能够抛开各国复杂博弈,围绕发达国家所关心的问题而设定。在近百年的国际税制历程中,OECD 和其服务的发达国家成员国所享有的垄断性权力和专业能力使其在国际税收相关的几乎所有改革议程中都处于主导地位,其游戏规则制定者的角色使得国际税制成为精准服务自身利益的利器。国际税制的议程设置内容瞄准了发达国家最核心、最看重的问题,在征税权分配、所得税税基和税制透明度建设等均采取了有利于发达国家的解决方案。而处于后发地位的发展中国家则只能选择牺牲税收利益加入这一阵营,或者承担游离于发达国家所建构的国际税制之外的潜在成本。

从议程设置结果来看,现今国际税收领域中几乎所有税收协定都立足于 OECD 范本。最初建立国际税制时许多发展中国家囿于政治独立、经济制约等原因而几乎没有发言权。发达国家的强权主义行径为其在税收竞争中攫取了超额利益,同时也稳稳占据了市场支配地位、掌握了制度建制主导权。制度建制的路径一旦形成,改革的回旋余地将大大缩减。国际税制的历次改革都表明了发达国家先发优势对议程设置结果的影响:在防止双重征税改革中,来源国让渡部分税收收入

以换取投资吸引力；在遏制税收竞争改革中，进一步限制来源国放弃税收收益而换取税收竞争力的优势，形成双重抑制的不利后果^①；在税收透明度建设改革中同样对发展中国家施加了压力和成本^②。虽然联合国等国际组织试图改变这种议程结果，但均不太成功，反而在国际税制发展中逐渐被边缘化。

三、“路径创造”与国际税制改革的镜鉴

传统国际税制结构在征税权分配、利润归属、税收征管、税收透明度建设等方面存在利益维护偏颇的问题，引发国际社会的质疑与反抗。可以确定，国际税制存在路径依赖的同时，也存在着路径创造或突破的可能性。

（一）竞争合作互动的改革路径

在渐趋市场化、去中心化的国际税制环境中，税收成了各国吸引居民、投资的“价值度量工具”。受限于市场规则的税收政策趋向迎合纳税人利益，弱化了国家通过税收政策调节收入再分配的功能。

①在防止双重征税的改革运动中，原本来源国的选择是放弃税收收入换取税收竞争优势，以实现吸引外国投资的目的，或者在抑制税收竞争的背景下，限制税率的逐底竞争，通过调高税率而获得更多的税收利益。然而，防止有害税收竞争的改革和数字化经济背景下所掀起的双支柱税制改革，发达国家的利益维护阵营再次将来源国拒之门外，来源国放弃征税权、实施竞争性税收措施所产生的税收优惠将由居民国攫取，最终造成来源国既要承担限制竞争的责任，又要承担税收让渡于居住国的成本。

②发展中国家的执法和税收信息征管能力远不及发达国家。发达国家既拥有税收信息的管理能力，也具备利用税收信息的知识和计算能力，是税收信息合作建设中减少税收筹划机会和改善税收征收的主要受益者。

③除征税权分配中要求来源国让渡、放弃征税权之外，税收情报交换与税收透明度建设中，对税收情报信息和国别报告等的规定也被称为是专为 OECD 国家量身打造的、为其发现隐匿收入的利器。毕竟，符合自动信息交换制度、需要提交国别报告的企业基本上是经营规模较大的大型跨国企业，而这些企业的居民国以 OECD 成员国为主。此外，发展中或者欠发达国家，其税收执法能力和税收资源的欠缺使得无论是收集情报、实施情报交换，还是审核国别报告，都将损耗大量人力物力。

④比如，因数字化经济时代税收利益争夺、分歧而引发的单边数字服务税浪潮。

在税收竞争态势下，国家因身份转变为市场参与者而实施基于市场机制的税收分配政策，增加了税收分配公正的遵从压力与成本，造成税收分配公正的扭曲。为了遏制这一现象，合作成为国际税制建立的初始选择，并发展为国际税制改革一以贯之的坚持路线。

除了税收竞争的负面效应，选择税收合作的另一个原因是合作效益的假定性。OECD 一再强调合作是克服集体行动困境的传统策略选择，对所有参与者积极效益不证自明，并推动非成员国加入合作倡议。然而对合作效益的评估并不是只要参与者数量足够多就足以盖棺定论。更何况在非对称博弈的局势下合作策略的选择并不一定就是最好的。事实上，虽然国际税制合作框架一定程度上有益于国家遏制有害逐底竞争，重获分散的税收事实主权，但更多的是使得非对称博弈中劣势方进入到一个已被预先设定好规则的游戏，甚至出现规则制定者倾轧劣势方利益的局面。也就是说合作本身并不必然有益于每个参与方，反而可能出现“卡特尔”式的合作——服务于特定群体利益而非整个市场的模式。既定国际税制对特定群体利益维护的偏颇^③，激起了参与者对合作效益假定实际效果的质疑，引发了对国际税制合作策略的背离。^④

就严格的经济意义而言，无论从参与国的角度还是全球福利整体的角度看，税收竞争并不是两败俱伤的负和博弈。在去中心化的国际税制结构中，单独侧重竞争与合作的任何一方面，都将导致策略困境无法突破。国际税制改革要想跳出传

统假设的局限,就应刺破合作效益假定的面纱,打破既往唯合作至上的定论,坚持走以合作、竞争互动为导向的改革路径,尽可能消除二者的张力,形成合力。

理论上,税收协调与合作能够实现税制合理化。但在动态竞争的非对称博弈中,超国家层面的税收合作也可能会引发税收权益划分的累退效应,尤其在优势方凭借强势地位从税收蛋糕中侵占较大权益份额时,累退效应的后果将更加明显。国际税制中激进税收筹划与避税措施的存在并非竞争本身造成,而是全球化、市场化趋势下,纳税人逐利性与制度漏洞嵌套的结果。以 BEPS 行动计划提出的一揽子税改措施为例,规制有害税收实践的措施是其中改革力度最弱的部分。这些税改措施虽然能在一定程度上遏制 MNE 利润转移的税收筹划安排,但无法消除 MNE 在投资转移中进行国际税收筹划的动机。也就是说,BEPS 行动计划并未成为国际税收合作的引领者,反而可能会引发新一轮的税收竞争。为应对竞争激化,国际社会开启了最低税率的改革合作。^①然而对各国最低税率的红线设定本质上是部分发达国家在面临企业利润转移至低税区而难以借助其他反避税措施遏制的背景下,一再主张通过最低有效税率遏制 MNE 利润转移。其最终的逻辑结果仍然延续了传统国际税制结构中限制来源国税收优惠,由居民国侵占来源国让渡于纳税人的税收

利益,以此实现税收收入回笼至本国境内的目的。

税率的设定既是国家税收主权的重要内容之一,也是促进公共产品与服务有效配置的工具。各国自由设定税率有助于公共服务有效价格竞争,促进资源发挥最大效用。而最低税率的设定不仅存在制约国家税收主权的嫌疑,而且可能存在借合作之名实施偏向某些利益群体的行为。综合竞争积极效益、合作假定优势和国际税制改革实现税收权益合理划分目的等各项因素的考量,国际税制改革突破既定路径依赖的方式之一是遵循竞争与合作导向路径的前提下,保有税率设定自由,促进税率竞争在非对称博弈的国际税制结构中发挥平衡作用。

(二)颠覆式的改革路径

制度变迁理论中除了渐进式改革(incremental change),还包括具有制度创新的颠覆式改革(creative destruction)。前者囊括移植(也可称为转换)和叠加两种方式,或者通过对旧制度的功能重新解读达到制度改革的目的,或者在原有制度之上叠加新的制度以弥补漏洞;后者侧重突破原有制度桎梏,重新构建更合理的、适应经济社会发展的新制度,实现从锁定到超越的蜕变。两种改革方式并非相互排斥,而是可能出现接替或交叉的情况。之所以在制度变迁中出现路径依赖且以渐进式改革为主,除了制度设计之初追求稳定性的原因,还涉及时间因素的影响。考虑到制度在时间推进过程中投入沉没成本的增加,制度变革往往趋于稳定,循着渐进式导向,进行修修补补的调

^①双支柱改革方案中,支柱二以最低有效税率为核心,并围绕最低有效税率设定了一系列改革规则,比如所得纳入规则(Income Inclusion Rule)、低税支付规则(Undertaxed Payment Rule,UTPR)、应予征税规则(Subject To Tax Rule)。这些规则多数内容源自美国全球无形资产低税收入(GILTI)与税基侵蚀和反滥用税(BEAT)制度。

整。但从动态角度考察制度变迁的过程可以发现,时间维度下制度变迁的路径依赖并非不可逆转。在制度相互影响和相互依赖的同时,路径变革的复杂化状态使得制度变迁摆脱自我强化机制形成路径创造成为可能。

或许受路径依赖影响的渐进式改革在周期阶段内足以应对新问题的发生。但这种治标不治本的方式,使得制度在应对不断复杂化的经济形态和发展变化时捉襟见肘,不得不进一步推行新的渐进式改革。如此频繁反复的状态反而可能会让制度变得更加脆弱,更容易受到外部压力的影响。当制度内部或外部重压累积到一定程度,制度原始结构不足以承受或抵抗这一积聚效应时,会偏离原有路径依赖进而累积路径创造的条件,打破路径依赖下渐进式变革的周期性,提升制度颠覆式改革的可能性。或者在路径依赖的影响下制度延续渐进式变革的导向,直到彻底无法适应社会经济发展时,同样存在制度颠覆式改革的契机。但后者在增加制度内部矛盾的同时,也将随着时间的推移进一步扩大沉没成本,造成未来持续性渐进改革成本无可估计的窘境。

具体到现行国际税制,渐进式改革路径依赖的特性导致根源问题无法得以解决现状,表明了在这种非对称博弈的结构中,国际税制改革需要更高标准的策略结构,而颠覆式改革或可成为突破路径依赖的重要砝码。原则上现行国际

税制采取的是以供应为基础的利润观,与征税权划分相关的税收权益分配均强调生产供应价值,忽视市场消费价值。这种传统的以供应为基础的利润观,将企业销售其产品或服务所实现的利润,完全归属于供给侧资源要素投入运作的结果,否定市场需求对企业利润产生也具有相应的贡献,是有悖经济学原理的一种片面认识。对其进行颠覆式改革的方式是转变为供需相结合的利润观。结合现阶段国际税收领域双支柱改革内容,可以发现改革方案已经有转向供需利润观的趋势,尤其是对市场税收管辖区税收权益的划分,表明了市场因素价值实现的作用。但双支柱改革方案的内容仅限于单纯通过技术性方法重新分割征税权,并未触及理论基础的根基。而且市场税收管辖区所能获得的税收权益相比实际市场价值而言寥寥无几。

对此,学者们提出了更加倾向于市场价值的利润归属方法,包括综合供应、需求因素和彻底转向实施销售地课税原则两种类型。前者比如“基于所得的剩余利润归属法”(Residual Profit Allocation by Income),后者比如基于销售的公式分摊法(Sales-based Formulary Apportionment)和“基于销售目的地的现金流税”(Destination-Based Cash Flow Tax)。^①这些改革方法本质上都更加强调市场因素的价值实现作用,是突破国际税制改革路径依赖的重要方式。但是各项方案所扎根的理论基础、制度运作、实践方式和现实影响却截然不同。至于哪一种方案更加符合改革趋势,更能在维护国际税收权益公正合理分配之目的与促

^①现金流税的观点最早源自 Brown(1948)。后在 1978 年英国 Meade Committee 发布 Meade 报告,对比了基于来源地和基于目的地两种税收体制,提出以现金流为税基的所得税制改革方案。之后,在美国特朗普政府时期的所得税改革方案中被再度讨论作为吸引企业回流的税收手段,并引起税法学界关注。

进国际税制效率、协调国内税收结构方面实现更好的平衡,还有待进一步的贯彻分析。

四、结语

历经百年的国际税制改革延续着建制之初所确立的“经济忠诚”原则,形成一种近乎垄断的“卡特尔”发展模式而陷入路径依赖的困局中。历史因素的影响,促成了国际税制建制之初的路径选择。一旦进入到既定的发展过程,在时间因素的作用下,沉没成本的投入使得制度改革路径依赖的痕迹逐渐加重,形成时间维度对历史选择的强化效应。但是,经济全球化与数字化在国家互动的策略环境下,对以利益维护偏差为本质特征的国际税制路径依赖格局提出了规范性挑战,引发了对超国家层面的税制公正、合理的思考。国际税制改革路径依赖的发展现状不仅局限了税收制度适应经济形势发展的匹配性,使得制度脱节于客观经济现状,而且造成所得税制本身应有的财政收入工具价值和所得再分配功能发挥失常。这种未触及制度根源的渐进式改革实则是治标不治本,不仅增加了既定制度的沉没成本,而且将持续引发利润转移、税基侵蚀等问题,进而影响到国际税收权益公正划分的合理性。

可以想见,在国际税制改革路径依赖的突破过程中,既定制度势必会对制度变迁产生阻力,新旧制度之间也会形成对抗。但是,得益于国际税制设计之初的灵活性,为路径突破的实现保留了空间。同时,全球经济形势的变化也点亮了路径创造的信号灯。经济全球化、数字化发展背景

下市场全球价值链的形成、新时代国际竞争格局和权力结构的变化,标志着经济、政治实力的转变,进而影响着发达国家在国际税制博弈中议程设置和规则制定的主导地位。也就是说,全球经济和治理结构的变化正在与国际税制格局的重构同时进行,利益博弈中的妥协与让步映射到国际税制改革中正是实现路径创造的契机所在。未来要想撼动传统国际税制这艘稳固发展近百年的巨舰,扭转路径依赖的发展导向,势必要在国际税制非对称的博弈结构中,践行直击根本的改革,以动态策略竞争为突破口,从竞争、合作和颠覆式改革的角度入手,打破制度变迁路径创造的堵点,促成国际税制改革从锁定走向超越,开辟国际税制格局的新境界。

参考文献:

- [1] 廖益新.国际税法[M].北京:高等教育出版社,2008.
- [2] 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).
- [3] 时晓虹,耿刚德,李怀.“路径依赖”理论新解[J].经济学家,2014(6).
- [4] 乔尔·沃森.策略:博弈论导论.费方域,赖丹馨等译[M].上海:格致出版社,2010.
- [5] Thomas Rixen.The Political Economy of International Tax Governance [EB/OL].UK:Palgrave Macmillan Palgrave Macmillan,2008.
- [6] OECD.Harmful Tax Competition:An Emerging Global Issue [EB/OL].(1998-05-19)[2021-10-30].https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/harmful-tax-competition_9789264162945-en.
- [7] OECD.The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2001 Progress Report [EB/OL].(2002-01-18)

- [2021-10-30].https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/the-oecd-s-project-on-harmful-tax-practices_9789264033993-en.
- [8] OECD.The OECD's Project on Harmful Tax Practices: The 2004 Progress Report [EB/OL]. (2004-02-04) [2021-10-30].<chrome-extension://ibllepbpahcoppkjllbabhnigcbffpi/https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-harmful-tax-practices-project-2004-progress-report.pdf>.
- [9] OECD.Towards Global Tax Co-operation Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices[EB/OL]. (2001-04-02) [2021-10-30].https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/towards-global-tax-co-operation_9789264184541-en.
- [10] Yariv Brauner. "Treaties in the Aftermath of BEPS" [EB/OL].Social Science Electronic Publishing,2016.
- [11] Tsilly DaganInternational Tax Policy:Between Competition and Cooperation[EB/OL].Cambridge;Cambridge University Press,2018.
- [12] Snidal D. "Coordination versus Prisoners' Dilemma: Implications for International Cooperation and Regimes'" [EB/OL].American Political Science Review, 79(4):939,1985.
- [13] Genschel.Philipp and Laura Seelkopf, "The Competition State".In The Oxford Handbook of Transformations of the State,edited by Stephan Leibfried,Evelyn Huber, Matthew Lange,Jonah D.Levy, Frank Nullmeier and John D.Stephens [EB/OL].Oxford;Oxford University Press,2015,pp.237-252.
- [14] Tsilly Dagan.The Tragic Choices of Tax Policy in a Globalized Economy in Yariv Brauner & Miranda Stewart (eds.),Tax Law and Development[EB/OL].UK: Edward Elgar,2013.
- [15] Pierson Paul.Politics in Time:History,Institutions and Social Analysis [EB/OL].New Jersey:Princeton University Press,2004.
- [16] Michael Lang,Jeffrey Owens,The Role of Tax Treaties in Facilitating Development and Protecting the Tax Base [EB/OL].(2014-02-22) [2021-09-20].<https://ssrn.com/abstract=2398438>.
- [17] Julie Roin,Competition and Evasion:Another Perspective on International Tax Competition [EB/OL].Georgetown Law Journal,2001,89(3),p.568.
- [18] Thelen Kathleen,How Institutions Evolve:Insights from Comparative Historical Analysis [EB/OL].Cambridge: Cambridge University Press,2003.
- [19] Genschel Philipp, "The Dynamics of Inertia:Institutional Persistence and Change in Telecommunications and Health Care" [EB/OL].Governance,10(1):53,58-61,2010.
- [20] Devereux Michael, Alan Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schoen and John Vella, Residual Profit Allocation by Income [EB/OL]. (2019-03-22) [2021-09-20].Oxford University Centre for Business Taxation Working Paper WP19/01.<https://ssrn.com/abstract=3358291>.
- [21] Devereux Michael, Alan Auerbach, Michael Keen, Paul Oosterhuis, Wolfgang Schoen and John Vella, Taxing Profit in a Global Economy [EB/OL].Oxford:Oxford University Press,2021,pp.189-265.
- [22] R.S.Avi-Yonah,K.A.Clausing and M.C.Durst, "Allocating Business Profits for Tax Purposes:A Proposal to Adopt a Formulary Profit Split" [EB/OL].SSRN Electronic Journal,9(5):497,2008.
- [23] Brown,E.Cary,Business Income Taxation and Investment Incentives,in Alvin H.Hansen (eds.),Income Employment and Public Policy[EB/OL].New York:W.W. Norton,pp.300-316;Meade?Committee.The structure and reform of direct taxation [EB/OL].London:George Allen & Unwin,1978;Tax Reform Task Force. "A Better Way:Our Vision for a Confident America" [EB/OL].(2016-06-24) [2021-09-20].

【责任编辑 王东伟】