

全球税收治理转型中的制度竞争

——以 OECD 为中心的分析*

毛瑞鹏**

【内容提要】 全球税收治理已成为全球经济治理和发展治理的重要组成部分。面对经济全球化和数字化背景下日益严重的国际逃避税现象，全球税收治理正经历新一轮转型，其中包括国际税收规则从避免双重征税向避免双重不征税转型并更加明确地将税收问题与可持续发展议程相联系，以及塑造新的全球性税收合作机制。制度竞争是当前全球税收治理的一个突出现象。在成员国利益和组织价值偏好的驱动下，OECD、联合国等国际组织竞相争取国际税收规则制定权和国际税收协调的中心地位。OECD 因其狭隘的利益偏好和封闭的决策机制，在全球税收治理中曾长期面临合法性亏欠困境。然而在此轮变革中，该组织通过成功的合法化策略促使其税制改革倡议和改革方案在世界范围内得到推广。争取 G20 背书和建设包容性参与机制，对于 OECD 确立全球税收治理主导地位起到了关键性作用。虽然全球税收治理转型远未完成，但 OECD 的合法化策略为我们思考全球治理中的制度竞争和机制演变提供了独特案例。

【关键词】 全球税收治理 制度竞争 OECD 联合国 合法化策略

* 本文研究得到国家社会科学基金项目“特朗普政府的联合国政策及中美互动研究”（项目编号：18BCJ060）的资助。笔者感谢《世界政治研究》约请的匿名评审专家提出的宝贵意见。文中如有纰漏，由笔者负责。

** 毛瑞鹏，上海国际问题研究院全球治理研究所副研究员。

一 问题的提出

全球税收治理是世界经济治理和发展治理的重要组成部分。在经济全球化和数字化背景下，国际税收合作成为打击跨国公司逃避税、维护国家税收权益的重要手段。根据经济合作与发展组织（Organization for Economic Co-operation and Development，以下简称 OECD）2015 年公布的数据，跨国公司每年通过税基侵蚀和利润转移造成的税收损失高达 1000 亿到 2400 亿美元。^① 发展中国家受到的伤害尤其严重。联合国非洲经济委员会 2015 年的一项报告显示，非洲每年因非法金融流动的损失高达 500 亿美元。^② 因此，国际税收问题与促进国际贸易自由化、推动世界财富公平分配及实现可持续发展目标等都有着紧密的联系。习近平主席 2014 年 11 月在二十国集团（Group of 20，以下简称 G20）布里斯班峰会上就全球税收治理问题强调指出，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。^③

作为全球治理的一个新兴议题，全球税收治理主要指通过国际税收规则和国际税收合作机制治理涉及跨境交易及其他国际含义的征税问题。^④ 国际税收协调开始于 20 世纪 20 年代，最初的目的是避免对跨国收入双重征税以促进国际贸易自由化和投资便利化。冷战时期，受东西方阵营对立影响，联合国关于税收议题的工作一度陷于停滞。OECD 于 1961 年成立后，通过不断更新其税收协定范本《避免对所得和财产的重复征税协定范本》（以下简称 OECD 税收协定范本）塑造 OECD 成员国相互之间以及与非 OECD 国家之间的税收协定谈判。由于 OECD 税收协定范本突出体现发达国家的利益偏好，引起发展中国家的抵制。1977 年，联合国重新启动国际税收问题研究，设立税收问题国际合作临时专家组负责制定更多体现发展中国家关切的《联合国关于发达国家与发展中国家间避免双重征税的协定范本》（以下简称联合国税收协定范本）。

当前全球税收治理在国际税收规则和国际税收合作机制两方面面临着转型。

① OECD, *Measuring and Monitoring BEPS, Action 11 – 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing, 2015, p. 15, <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241343-en>.

② 跨国公司逃税和滥用转让定价是非法金融流动的重要组成部分。参见 United Nations Economic Commission for Africa, *Illicit Financial Flows: Report of the High-Level Panel on Illicit Financial Flows from Africa*, 2015, p. 13, https://www.uneca.org/sites/default/files/PublicationFiles/iff_main_report_26feb_en.pdf.

③ 李萍：《加强全球税收合作 打击国际逃避税》，《中国税务报》2014 年 12 月 3 日第 A01 版。

④ Peter Dietsch and Thomas Rixen, “Global Tax Governance: What It Is and Why It Matters,” in Peter Dietsch and Thomas Rixen, eds., *Global Tax Governance: What Is Wrong with It and How to Fix It*, Colchester: ECPR Press, 2016, p. 3.

一是国际税收规则需要重新制定。进入20世纪90年代后,随着经济全球化和数字经济的深入,企业经营模式、组织形式和产品形态都发生了显著变化,大型跨国企业利用不同国家的税制差异和现有国际税收规则漏洞,大肆转移利润和隐藏应税财富。在此背景下,如何打击跨国公司逃避税行为、避免出现双重不征税现象成为全球税收治理新的重点。与此同时,全球税收治理开始摆脱单纯的经济范畴,更多地与全球可持续发展议程相联系,发展中国家要求维护其正当的税收权益,主张将税收问题纳入全球发展筹资范畴。围绕国际税收规则重塑,国家间尤其是发达国家与发展中国家之间展开激烈较量。二是全球税收治理面临制度竞争,新的合作机制正在形成。联合国秘书长2013年提交经社理事会的报告中指出,虽然大多数人认为至少需要重新评估国际税收规范及其实际应用,但尚没有一个具有普遍意义和参与广泛的政府间论坛来履行这一任务。^①一方面,近年来OECD引领国际税收合作取得一系列重要进展:税收情报自动交换(AEOI)成为新的全球规范,税基侵蚀和利润转移倡议(BEPS)在世界范围内得到广泛响应。这似乎表明OECD已成为国际税收合作的主导性机制。^②然而另一方面,OECD非普遍性的成员构成和狭隘的利益偏好与国际税收这一影响世界所有国家切身利益的全球性议题之间存在根本性矛盾。联合国、77国集团、税收正义网络,甚至世界银行和国际货币基金组织,都质疑OECD领导全球税收治理的合法性。这些国际组织要求在全球税收治理领域扮演更为重要的角色。制度竞争已成为全球税收治理转型中一个突出的现象。

关于全球税收治理转型的动力,西方学术界主要从三个方面加以解释。一是通过出台新的国际税收规范控制税收竞争的消极影响。税收竞争被认为导致一系列金融风险隐藏于海外,从而加剧了2008年国际金融危机;税收竞争还被认为破坏了国内税收系统正常运行,加剧了发达国家和发展中国家之间的不平等。^③推动全球税收治理转型成为规范税收竞争的一个关键要素。二是美国霸权主义政

① 联合国经济及社会理事会:《在加强国际税务合作专家委员会工作方面取得的进一步进展:秘书长的报告》,E/2013/67,2013年5月9日。

② 关于OECD在全球税收治理中的地位,有着多种表述。例如,“全球性的引领作用”,参见张泽平:《全球治理背景下国际税收秩序的挑战与变革》,《中国法学》2017年第3期,第189页;“国际税收合作的中心地位”,参见苏明、王晓悦、张津:《建立国际税收合作组织的研究》,《税务研究》2003年第6期,第61页;“非正式的‘世界税收组织’”,参见Arthur J. Cockfield,“The Rise of the OECD as Informal ‘World Tax Organization’ through National Responses to E-Commerce Tax Challenges,”*Yale Journal of Law and Technology*, vol. 8, Issue 1, Article 5, 2006, p. 167;“承担世界税收协调责任的最明显的候选人”,参见Neil Brooks,“Developing a World Tax Organization: The Way Forward, by Adrian J. Sawyer,”*Australian Tax Forum*, vol. 24, Issue 3, 2009, p. 245。

③ Thomas Rixen,“Tax Competition and Inequality: The Case for Global Tax Governance,”*Global Governance*, vol. 17, no. 1, 2011, pp. 447-467。

策客观上推动了全球税收治理转型。卢卡斯·海克伯格（Lukas Hakelberg）专门考察了税收情报自动交换机制的起源，认为在这场权力游戏中，美国作为世界主导性金融中心扮演了关键性角色。根据他的分析，美国的单边法律要求客观上化解了欧盟在税收情报交换方面的僵局，从而推动 OECD 实施自动交换机制。^① 三是开展税收合作的政治意愿提升。2008 年金融危机后，很多西方国家公共债务上升，无力负担因逃避税而损失的税收收入。同时，一系列税收丑闻获得媒体广泛关注并提升了公众意识，从而进一步助推了各国政府加强国际税收协调的政治意愿。此外，西方学者围绕 OECD 在全球税收治理中的地位展开广泛讨论。一些学者主张由 OECD 领导全球税收治理。例如，亚瑟·柯克菲尔德（Arthur J. Cockfield）认为，OECD 在电子商务税收改革方面取得成功，显示出该机构在某种程度上有能力担当世界税收组织。他据此提出没有必要建立新的国际性税收机构。^② 另一些学者则持相反的观点。弗朗西丝·霍纳（Frances M. Horner）比较了 OECD 和联合国在国际税收议题上的立场差异，主张建立国际税收组织以更多体现发展中国家的利益诉求。^③ 托马斯·里克森（Thomas Rixen）提出应创建国际税收组织为政府间谈判提供多边论坛，以取代双边模式和在国际税收领域盛行的俱乐部模式。^④ 艾德里安·索耶（Adrian J. Sawyer）讨论了构建世界税收组织的可能性及其制度设计。他认为 OECD 承担世界税收组织功能的主要缺陷在于缺乏代表性、缺少强制性的决策权、缺少约束性的争端解决程序的经验。^⑤ 综合来看，西方学者对于通过加强全球税收治理应对当前国际税收秩序突出挑战给予较多关注，且比较分析了不同国际组织在全球税收治理转型中的相互竞争并提出

① Lukas Hakelberg, "The Power Politics of International Tax Cooperation: Luxembourg, Austria and the Automatic Exchange of Information," *Journal of European Public Policy*, vol. 22, no. 3, 2015, pp. 409 - 428; Lukas Hakelberg, "Redistributive Tax Co-operation: Automatic Exchange of Information, US Power and the Absence of Joint Gains," in Peter Dietsch and Thomas Rixen, eds., *Global Tax Governance: What It is and Why It Matters*, Colchester: ECPR Press, 2016, pp. 123 - 156; Lukas Hakelberg, "Coercion in International Tax Cooperation: Identifying the Prerequisites for Sanction Threats by a Great Power," *Review of International Political Economy*, vol. 23, no. 3, pp. 511 - 541.

② Arthur J. Cockfield, "The Rise of the OECD as Informal 'World Tax Organization' through National Responses to E-commerce Tax Challenges," *Yale Journal of Law and Technology*, vol. 8, issue 1, article 5, 2006, <http://digitalcommons.law.yale.edu/yjolt/vol8/iss1/5>.

③ Frances M. Horner, "Do We Need an International Tax Organization?" 24 *Tax Notes Int'l* 179, October 8, 2001, pp. 180 - 187.

④ Thomas Rixen, "Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal," in Peter Dietsch and Thomas Rixen, eds., *Global Tax Governance: What It is and Why It Matters*, Colchester: ECPR Press, 2016, pp. 325 - 350.

⑤ Neil Brooks, "Developing a World Tax Organization: the Way Forward, by Adrian J. Sawyer," *Australian Tax Forum*, vol. 24, no. 3, 2009, p. 245.

了不同的政策建议。然而现有研究多从机制差异的静态视角进行比较研究,从机制演变的动态角度看,既有治理机制如何通过自我改革提升其合法性和权威性,值得进一步深入分析。

对于当前的全球税收治理转型,中国学者鲜有从国际关系视角开展的研究。其中,朱杰进从G20的“政治优势”与OECD的“技术优势”相互补充的角度分析了两个组织在反避税治理领域的合作。他认为在国际机制间合作治理模式中,G20承担设定议程和建立共识的政治引领功能,OECD等国际机制提供技术支持和执行方案。^①项南月和刘宏松将反避税议题作为案例分析G20的治理有效性,认为G20拥有能力较强的中间方OECD,且G20对OECD拥有较大的影响力,因此国际反避税治理取得了良好效果。^②上述研究者重点从G20参与全球治理模式的角度对两个组织在反避税治理方面的合作展开分析,没有对OECD在国际税收领域面临的制度竞争以及该组织借助G20推进其税收主张给予足够重视,同时,关于两者从属关系的论述也未能对OECD在全球税收治理转型中的独立性和幕后领导地位给予充分关注。此外,张泽平等学者从权力结构变革的角度分析全球税收治理转型,指出20世纪后半期以来的国际政治经济格局变化冲击了OECD长期以来主导国际税收秩序的格局,并呈现出发达国家和发展中国家围绕国际税收秩序话语权争夺加剧及G20领导作用日益加强的新态势。^③我们在关注到国际权力结构变化影响国际税收秩序转型的同时,还应认识到国际秩序本身具有惰性,且面对新兴制度挑战时,传统的全球治理机制可以通过有效的合法化策略维护其在全球治理体系中的优势地位。

为此,本文拟解决的主要问题是,OECD在国际税收领域面临怎样的合法性困境和新兴制度竞争,它如何通过有效的策略化解这一挑战,以及OECD的制度调整对于理解全球治理中的制度竞争和机制演变有何启示。本文研究表明,合法性亏缺曾一度制约OECD在国际税收领域的作用,联合国等国际组织对其构成巨大挑战。在此轮国际税制改革中,OECD成功的合法化策略对于其推进税改方案起到了关键性作用,帮助它确立了在全球税收治理中的中心地位。

① 朱杰进:《国际机制间合作与G20机制转型——以反避税治理为例》,《国际展望》2015年第5期,第32—49页。

② 项南月、刘宏松:《二十国集团合作治理模式的有效性分析》,《世界经济与政治》2017年第6期,第122—147页。

③ 张泽平:《全球治理背景下国际税收秩序的挑战与变革》,《中国法学》2017年第3期,第194—195页。

二 全球税收治理转型中的制度竞争

全球税收治理转型面临着激烈的制度竞争。这既源于国际税收合作理念差异，也源于国家之间特别是发达国家与发展中国家之间以及主权国家与跨国公司之间在世界经济运行和财富分配方面的利益矛盾。全球治理中的合法性意味着权威和权力的运行过程能够得到认同，具体是指，全球治理的共同行为者具有制定规则以及试图确保这些规则被遵守的道义上的正当性，同时服从规则的民众有理由去遵循规则或者至少不干扰他人服从规则。^① 现有研究已经表明，充裕的合法性对于治理机制的有效性具有重要影响。^② 在全球税收治理领域，OECD 受其成员构成、价值偏好、决策程序等方面影响，面临合法性亏缺的困境。

（一）OECD 的合法性亏缺

OECD 在国际税收领域的偏好长期受到三个方面的质疑：一是决策过程排斥发展中国家；二是代表投资国的利益；三是轻视发展议程。这使得该组织充当全球性税收合作平台的合法性受到挑战。

其一，OECD 封闭性的决策体制不利于非成员国的利益输入。OECD 目前由 35 个符合其严格入会标准的国家组成，财政事务委员会是该组织在税收领域的决策机构，每个成员国有一名代表，采取协商一致的方式做出决策。OECD 秘书处的税收政策和征管中心（Centre for Tax Policy and Administration）负责对财政事务委员会提供技术支持。这种封闭性的决策体制使得它在决策中排斥非成员国的利益输入。这就导致尽管非成员国有机会获邀参加 OECD 财政事务委员会组织的一些合作论坛，然而在决策程序上始终存在（核心的）OECD 国家和（受邀的）其他国家之间的地位差别。^③ 为此，财政透明联盟（Financial Transparency Coalition）主任波特·麦康奈尔（Porter McConnell）就表示：“我们一直争取建立一个更加公平的机构来决定全球的税收和透明度标准，因为 20% 的世界为

① 陈家刚：《全球治理：发展脉络与基本逻辑》，《国外理论动态》2017 年第 1 期，第 81 页。

② 关于国际制度合法性的研究，参见戴维·赫尔德、凯文·扬：《有效全球治理的原则》，朱旭译，《南开学报》2012 年第 5 期，第 1—11 页；艾伦·布坎南、罗伯特·基欧汉：《全球治理机制的合法性》，赵晶晶、杨娜译，《南京大学学报》2011 年第 2 期，第 30—31 页；Martin Binder and Monika Heupel, “The Legitimacy of the UN Security Council: Evidence from Recent General Assembly Debates,” *International Studies Quarterly*, vol. 59, Issue 2, 2015, pp. 241—242.

③ Thomas Rixen, “Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal,” pp. 341—344.

其他 80% 的世界制定规则是没有道理的。”^① 税收和发展国际中心 (International Centre for Tax and Development) 的一份报告更为尖锐地批评以 OECD 为主导的排斥发展中国家参与的国际税收秩序“散发着新帝国主义的味道”^②。2015 年联合国秘书长提交经济及社会理事会的报告也指出:“没有任何一个实体拥有全球范围的合法性、资源和专门知识,可以充当国际税务合作的唯一协调机构。在这个正在规划对国际税收标准进行根本改变、许多人认为发展中国家代表性不足的时代,发展中国家没有‘正式席位’仍是国际税务合作领域的一个根本缺陷。”^③ 缺乏代表性和决策体制封闭性限制了 OECD 充当国际税收合作平台的合法性。

其二, OECD 的国际税收政策被认为主要代表发达国家的利益偏好。2002 年 OECD 在关于国际税收对话的文件中表示:“尽管与非 OECD 国家有大量的接触,并通过非成员项目相当清楚地认识到发展中国家的关切,但是 OECD 并不代表发展中国家的观点。”^④ 这一利益偏好还突出地体现在它所主张的税收规则的性质上。例如,虽然 OECD 税收协定范本和联合国税收协定范本均致力于避免双重征税,然而, OECD 税收协定范本为投资人、交易商的所属国(居住国)保留了较大份额的税收,联合国税收协定范本则为投资或其他经济活动的所在国(来源国)保留了更大的税收权利。^⑤ 由于投资人通常来自发达国家,而投资流向国往往是发展中国家,因此这种显著差别反映出,在为消除双重征税而考虑税款差额应归谁所有这个问题时, OECD 和联合国的偏好存在明显的不同。^⑥ 为此,由 OECD 制定国际税收规则引起发展中国家的不满。印度向联合国秘书长提交的意见信就表示:“一个仅由 34 个国家的政府制定的标准如何能被其他国家的政府接受为在来源国和居住国之间进行国际税分配的‘标准’?这是令人难以置信

① Sophie Edwards, “The G77 will push for ‘tax justice’ through a UN tax body, says Ecuador’s foreign affairs minister,” January 13, 2017, <https://www.devex.com/news/the-g77-will-push-for-tax-justice-through-a-un-tax-body-says-ecuador-s-foreign-affairs-minister-89442>.

② Sol Piccioto, “Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries?” International Centre for Tax and Development, Working Paper no. 13, September 2013, p. 10, <http://www.ictd.ac/publication/2-working-papers/82-is-the-international-tax-system-fit-for-purpose-especially-for-developing-countries>.

③ 联合国经济及社会理事会:《进一步加强国际税务合作专家委员会的工作:秘书长的报告》, E/2015/51, 纽约, 2015 年 4 月 22 日。

④ OECD, “Developing the International Dialogue on Taxation: A Joint Proposal by the Staffs of the IMF, OECD, and World Bank,” March 13, 2002, <http://www.oecd.org/dataoecd/47/18/2074194.pdf>.

⑤ Michael Lennard, “The UN Model Tax Convention as Compared with the OECD Model Tax Convention—Current Points of Difference and Recent Developments,” *Asia-Pacific Tax Bulletin*, January/February 2009, pp. 4–11.

⑥ 联合国经济及社会理事会:《为促进国际税务合作加强体制安排,包括国际税务合作专家委员会:秘书长的报告》, E/2011/76, 日内瓦, 2011 年 7 月 4 日。

的。尤其是它仅照顾发达国家的利益，严重限制来源国的税收权力。”^①发达国家代言人的身份是阻碍 OECD 充当全球性税收合作平台的重要因素之一。

其三，OECD 倡导的国际税收规则轻视税收与可持续发展议程间的联系。在发展中国家及其同情者看来，OECD 错误地将税收政策和发展议程分开处理。^②相反，发展中国家主张从实现可持续发展目标的角度审视国际税收问题。这要求“应当以一种不同于市场运营机构和企业的视角来看待发展中国家的财政需求”^③。在联合国发展工作的框架下，国际税收问题被视为落实“调动所需财政资源”以实现联合国会员国达成的发展目标的范畴。2002 年 3 月在墨西哥蒙特雷召开首届发展筹资国际会议前夕，联合国出台了两份涉及国际税收合作问题的重要文件。一份是由联合国秘书长向发展筹资会议筹备委员提交的题为“发展筹资：一项至关重要的全球合作”的报告。^④另一份是秘书长任命的由墨西哥前总统埃内斯托·塞迪略（Ernesto Zedillo）担任主席的发展筹资问题高级别小组于 2001 年 6 月提交的《发展筹资高级别小组报告》。^⑤两份文件均强调税收与落实联合国千年发展目标之间的紧密联系。此后，2002 年《蒙特雷共识》、2008 年《发展筹资问题多哈宣言》、2015 年《亚的斯亚贝巴行动议程》都从发展的角度阐述增加发展中国家税收收入的重要性。其中，《亚的斯亚贝巴行动议程》第 22 段明确表示：“我们认识到，大量增加国内公共资源，酌情以国际援助作为补充，对于实现可持续发展和实现可持续发展目标至关重要。”^⑥

（二）国际税收组织的构想

针对 OECD 在全球税收治理中的合法性亏缺，发展中国家和全球公民社会积极主张建立一个全球性的国际税收组织。这一要求遭到发达国家的抵制。围绕创建国际税收组织的争论，从根本上体现了发展中国家改革全球治理体系、扭转在经济全球化和数字化时代不合理的利润分配格局的要求。在这一过程中，发展中国家为争取税收权益主张联合国在国际税收合作中发挥核心作用。

2002 年国际发展筹资蒙特雷会议召开前联合国秘书处分发给各会员国的

① “India’s Onslaught Highlights ‘Divide’ over UN Tax Committee’s Role,” *Third World Resurgence*, no. 268, December 2012, pp. 27–29, <https://www.twn.my/title2/resurgence/2012/268/cover04.htm>.

② Frances M. Horner, “Do We Need an International Tax Organization?” 24 *Tax Notes Int’l* 179, October 8, 2001, pp. 180–181.

③ United Nations, “The Albatross Symbol,” <http://www.un.org/esa/ffd/albatext.htm>.

④ United Nations, *Financing for Development: A critical global collaboration*, 2002, <http://www.un.org/esa/ffd/documents/DocumentsBeforePreparatoryCommittee.pdf>.

⑤ 联合国大会：《发展筹资高级别小组报告》，A/55/1000，2001 年 6 月 26 日。

⑥ 联合国大会：《第三次发展筹资问题国际会议亚的斯亚贝巴行动议程》，A/RES/69/313，2015 年 7 月 27 日。

《发展筹资高级别小组报告》在联合国层面首次正式提出设立国际税收组织的倡议。^① 国际税收组织被认为将使得发展议题在国际税收议程中处于更加核心的位置。^② 这一设想事实上响应了一些知名经济学家和全球公民社会组织的主张。例如,1999年,国际货币基金组织财政事务部主任、知名经济学家维托·坦茨(Vito Tanzi)就撰写《有必要建立一个世界税收组织吗?》一文直指OECD无力处理税收竞争问题。他呼吁建立一个全新的国际税收组织为各国提供讨论税收问题的世界论坛,并对国家的税收行为进行监督和提供政策调整建议。^③ 主张建立国际税收组织的观点提出,尽管OECD在国际税收领域积累了大量的专业知识,然而该组织不具有普遍性,非OECD国家在该组织的税收合作框架中始终处于不平等地位;OECD在包括税收合作在内的很多社会、经济政策领域的决定也不具有强制能力,因而难以履行强制执行和司法审查职责。此外,这一主张还认为WTO等现有的国家组织也无法担当国际税收组织的职能,因为只有当一国税收政策对国际贸易产生扭曲作用时WTO才会介入,贸易法不足以充分解决国际税收竞争的相关问题。^④

从蒙特雷会议开始,发展中国家就不断地要求建立一个全球性的国际税收组织。然而,美国和英国等发达国家坚持主张国际税收合作仅应当在OECD的领导下实施。2015年1月,美国在一封提交联合国秘书处的信中明确反对建立负责国际税收合作的政府间机构,并反对提升既有的联合国国际税收合作专家委员会。它给出的理由是,此种机构将与其他国际组织已经在从事的工作相重合,这些组织包括国际货币基金组织、世界银行、非洲税务管理论坛(Africa Tax Administration Forum)、美洲税务管理中心(Inter-American Center for Tax Administrations)及OECD;这些组织的工作已经考虑进了发达国家和发展中国的政策立场。^⑤

尽管在OECD成员国的抵制下设立国际税收组织的计划被迫搁置,然而,2004年,联合国经社理事会成功地将临时性的税收专家组提升为一个常规委员会(联合国国际税收合作专家委员会)。由于专家委员会在人员和经费方面仍然非常有限,2008年在卡塔尔多哈举行的第二届发展筹资国际大会上,发展中国家要求联

① 联合国大会:《发展筹资高级别小组报告》,A/55/1000,2001年6月26日。

② Neil Brooks,“Developing a World Tax Organization: The Way Forward, by Adrian J. Sawyer,” p. 258.

③ Vito Tanzi,“Is There a Need for a World Tax Organization?” in Assaf Razin and Efraim Sadka, eds., *The Economics of Globalization: Policy Perspectives from Public Economists*, New York: Cambridge University Press, 1999, pp. 173 - 186.

④ Thomas Rixen,“Institutional Reform of Global Tax Governance: A Proposal,” pp. 341 - 344.

⑤ “Submission of the United States of America to the United Nations Secretariat on Strengthening International Cooperation in Tax Matters,” January 29, 2015, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/03/IC-TM2015_USA.pdf.

联合国经社理事会考虑加强税收委员会的制度安排。其中一个重要的选项是将专家委员会提升为政府间委员会。支持的国家认为：政府间委员会作为唯一的国际税务合作机构，其成员由比例均衡的发展中国家和发达国家构成，并具有源于联合国合法性和召集力的优势，可在促进国家税务机构之间的对话与合作，以及在促进南南合作方面发挥至关重要的作用；转变为政府间委员会还将进一步推进联合国有效处理税收与发展之间关系的工作。^① 对此，发达国家则予以反对，且主张联合国专家委员会的工作限制在更新避免双重征税的协定范本范围。^②

联合国秘书长 2015 年 4 月提交经济及社会理事会的报告展望了联合国承担国际税收治理平台的前景：“委员会应作为一个进一步展开关于税务合作与发展的辩论的平台，并让发达国家和发展中国家的重要行为体都参与进来。”^③ 在另一份关于税收问题国际合作专家委员会的角色和工作的报告中，联合国秘书长写道：“联合国，由于它的成员国的普遍性和它的合法性，能够成为增加既有利于发达国家也有利于发展中国家的税收问题国际合作的催化剂。因为绝大多数联合国成员国既不是 OECD 的成员国，也不是 G20 的成员国，正是联合国具有确保发展中国家，包括最不发达国家，积极参与国际税收合作行动的作用，这最终将有利于它们。只有实现了这种公平竞争的平台，才能够使税收合作被尊重为真正的全球合作。”^④

2015 年 7 月在埃塞俄比亚首都亚的斯亚贝巴召开的第三届发展筹资大会上，发展中国家与 OECD 国家围绕设立一个在联合国主持下的政府间税收合作委员会的倡议展开了激烈的交锋。77 国集团强烈要求在联合国内建立一个政府间税收机构以取代税收委员会，并获得创建开展国际税收合作的统一的全球框架的授权和资源。然而在发达国家的抵制下，建立国际税收组织的提议再次被搁置。第三届发展筹资大会通过的《亚的斯亚贝巴行动议程》规定，目前的联合国专家委员会将继续按照 2004 年的授权运作，每年增加三天会期，并完全通过自愿捐款获得资金。对于这一结果，不少发展中国家和国际非政府组织表达了强烈的失望情绪。哥伦比亚财政部前部长、联合国负责经济和社会事务的前副秘书长何塞·

① 联合国经济及社会理事会：《为促进国际税务合作加强体制安排，包括国际税务合作专家委员会——秘书长的报告》，E/2011/76，日内瓦，2011 年 7 月 4 日。

② Sol Piccioto, “Is the International Tax System Fit for Purpose, Especially for Developing Countries?” International Centre for Tax and Development, Working Paper 13, September 2013, p. 9, <http://www.ictd.ac/publication/2-working-papers/82-is-the-international-tax-system-fit-for-purpose-especially-for-developing-countries>.

③ 联合国经济及社会理事会：《进一步加强国际税务合作专家委员会的工作——秘书长的报告》，E/2015/51，纽约，2015 年 4 月 22 日。

④ 联合国经济及社会理事会：《国际税务合作专家委员会的作用和工作——秘书长的报告》，E/2012/8，纽约，2012 年 7 月 2 日。

安东尼奥·奥坎波(José Antonio Ocampo)表示,全球性的税收机构必须在联合国的框架下运作,联合国具有对全球化挑战做出必要反应的制度合法性,能够以统一的全球性标准打击滥用的税收行为和确保对世界范围内的公司利润公平征税。^① 尽管这次会议未能就国际税收合作取得进展,但也提升了税收问题在联合国议程中的地位,并在世界范围内引发更为广泛的关注。

此外,国际货币基金组织、世界银行、联合国贸发会议、非洲税务管理论坛、美洲税务管理中心等更多的国际组织也开始积极参与全球税收治理体系的构建。其中,国际货币基金组织和世界银行对OECD在国际税收合作中的领先地位提出挑战。这两个机构主张,它们在全球层面具有更大的普遍性,能够更好地代表发展中国家的利益,且它们是税收政策和税务管理方面双边技术援助的主要提供者,因此应当在全球税收治理领域扮演更加重要的角色。^② 2016年5月,世界银行和国际非政府组织TaxCOOP在华盛顿联合主办主题为“赢下税收战争:服务于发展中国家的全球解决方案”的会议。世界银行借此有意突出其在国际税收领域充当发展中国家代言人,为发展中国家争取更多利益的角色。^③ 发展中国家推动建立国际税收组织的要求以及来自联合国等国际组织的压力,迫使OECD积极实施合法化策略以维护其在全球税收治理中的权威地位。同时,在这一过程中,OECD也不断调整其在全球税收领域的治理模式,由一个封闭性的俱乐部制度设计向更具包容性的协同式制度设计转型。

三 OECD的合法化策略

国际社会对全球治理机制合法性的认知可以通过维护和挑战来塑造,由此引发合法化和去合法化策略。治理机制的支持者通过合法化策略寻求培育国际社会行为体接受认可这一机制权威的合法性;相反,反对者则可能通过去合法化策略破坏这一机制的合法性。一项国际制度的合法性既可能来自制度的实质内容,也可能来自制度建立的程序或者根源;就后者而言,当一项国际规则是根据普遍认可的程序或由既有的权威通过时,人们倾向于接受其为合法。^④

① José Antonio Ocampo, “A Defeat for International Tax Cooperation,” *The New York Times*, June 8, 2015, p. 17.

② Diane Ring, “Developing Countries in an Age of Transparency and Disclosure,” *BYU Law Review*, vol. 2016, Issue 6, 2017, p. 1808.

③ Mindy Herzfeld, “Should the OECD take over the Tax World?” *Tax Notes Int'l*, June 13, 2016, 转引自 *Tax Note Int'l, Selected Articles on Top Global Issues*, 2016, pp. 89–91, http://www.taxanalysts.org/sites/default/files/IFA_Selected_Articles%20%281%29.pdf.

④ 伊恩·赫德:《无政府状态之后——联合国安理会中的合法性与权力》,毛瑞鹏译,上海:上海人民出版社2018年版,第6、70页。

这对全球治理机制合法化策略的启示在于：首先，合法性与国际社会对共同利益的认知之间存在紧密的联系，一项被塑造为反映国际社会共同利益的国际规则，更容易获得合法性，从而被全球治理中的行为体所接受。其次，由于决策程序可以产生合法性，构建包容、民主的决策程序有利于提升治理机制的合法性。最后，权威的或已经获得合法性的国际机构具有合法化功能，能够赋予其他国际机构行动所需的合法性。对于 OECD 而言，合法化策略旨在提升自身在全球税收治理体系中的地位，使其税制改革主张在世界范围内得到更大程度的接受和落实。2008 年金融危机后，国际社会高度重视打击跨国公司的逃避税行为。OECD 抓住这一契机，推出一系列改革倡议，得到国际社会的积极响应。在这一过程中，成功的合法化策略起到了关键的作用。

（一）背书策略

G20 由 11 个 OECD 国家和 8 个发展中国家以及欧盟组成，1999 年由八国集团财长会议在德国柏林宣布成立。与 OECD 相比，G20 的成员组成更具包容性和代表性，已经发展成为全球经济治理公认的重要平台。凭借其权威，G20 拥有向专业国际组织的工作提供合法性的“背书功能”（endorsement function）。^① 借助于 G20 的授权和背书，专业国际组织推出的国际标准和规范更容易被接受和执行。近年来 OECD 所提出和推进的国际税收规范得到世界各国的广泛接受印证了这一点。OECD 在国际税收领域与 G20 合作的两项重要成果是：税收情报自动交换机制和“税基侵蚀和利润转移”（BEPS）行动计划。

20 世纪 90 年代以来，税收情报交换在 OECD 的国际税收议程中居于重要地位。税收情报交换关系到一国政府应当在多大程度上收集和交换税收及金融数据以便于其他国家执行它们的域外税收主张。早在 1988 年，OECD 和欧洲委员会就共同发起了《多边税收征管互助公约》。该公约于 1995 年 4 月 1 日生效，主要用于指导两个发起组织的成员国内部之间的税收情报交换。2000 年 OECD 又领导成立了税收透明和信息交换全球论坛（Global Forum on Transparency and Exchange of Information for Tax Purposes）。这些机制旨在确立基于请求的税收情报交换标准（EOIR）。然而在这一时期，瑞士、卢森堡、奥地利等实施银行保密法的避税港国家和辖区拒绝签署与之相关的信息交换协议。论坛的活动基本归于沉寂，EOIR 标

^① Richard Eccleston and Helen Smith, “The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance,” in Peter Dietsch and Thomas Rixen, eds., *Global Tax Governance: What Is Wrong with It and How to Fix It*, 2016, p. 179.

准也未能实施。2006年之前,仅签署了11项双边OECD税收情报交换协定。^①

2008年国际金融危机后,OECD获得打击国际逃避税的巨大财政和政治动力,着手对世界各国和地区展开评估,并于2009年4月2日对外公布拒绝履行国际通用标准交换税务信息的“避税天堂”黑名单。在OECD国家的推动下,2009年4月在伦敦召开的第二届G20峰会就打击“避税天堂”的不合作行为给予了特别重视。峰会公报专门对OECD的评估工作表达支持,并宣布“银行拥有保密权的时代已经结束”。峰会后,OECD要求避税港国家和地区增加税收透明度,积极与资本输出国开展税务合作,并向资本输出国报送税收信息。2009年9月在匹兹堡举行的G20峰会授权税收透明和信息交换全球论坛商讨和处理信息交换事宜。在这一旨在合作打击“避税天堂”的过程中,OECD负责制定方案,包括评估和厘定拒绝履行税务情报交换国际标准的黑名单,并制定拟采取的经济制裁方案,G20峰会则作为全球经济治理权威机构对OECD进行授权和对OECD的方案予以背书。

事实上,在税收情报自动交换机制形成的过程中,发达国家、特别是美国的政策起到了关键性的作用。为了增加税收收入、打击纳税人利用海外账户偷逃税行为,美国国会在2010年3月通过了《海外账户税收遵从法案》(*Foreign Account Tax Compliance Act*,简称FATCA)。该法案要求全球金融机构向美国政府报告美国公民所持有的海外收益,否则将对非合规金融机构按照30%的税率征收预提所得税。鉴于美国拥有强大的金融权力,在该法案的可信制裁威胁下,卢森堡、奥地利等实施银行保密制度的国家不得不做出让步。^②同时,由于一些签字国受最惠国待遇条款的约束,在与美国签订协定后需要同样向第三国提供涉税金融信息,于是这些协定解开了情报交换多边谈判的僵局。在这种情况下,一方面,那些被迫开放金融信息的国家为了防止其他不受约束的国家从中获益,要求在世界范围内普遍推行这一新的规范。^③另一方面,法国、德国、英国、意大利等OECD国家,彼此协作建立类似FATCA的自动情报交换机制,也主张构建统一的情报交换国际模式。^④

在这种背景下,全球税收情报自动交换成为OECD致力推动的新议程。2013

① Richard Eccleston and Helen Smith, "The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance," p. 179.

② Lukas Hakelberg, "The Power Politics of International Tax Co-operation: Luxembourg, Austria and the Automatic Exchange of Information," pp. 409-428.

③ Lukas Hakelberg, "Redistributive Tax Co-operation: Automatic Exchange of Information, US Power and the Absence of Joint Gains," p. 125.

④ 阿基姆·普洛斯、瑞德汉纳斯·胡斯顿:《自动税收情报交换如何成为新的全球标准》,梁若莲译,《国际税收》2015年第8期,第13页。

年7月，OECD向在英国北爱尔兰厄恩湖举行的G8峰会提交了题为“税收透明度的阶跃式变化”的报告，提出“建立税务机关之间自动情报交换的全球新标准”，并获得批准，写入峰会公报。^①两个月后，在2013年9月举行的圣彼得堡峰会上，G20领导人表示将全力支持OECD的工作，给予了最强有力的政治支持。2014年7月15日，OECD最高权力机构OECD理事会通过了关于税收情报自动交换的“统一报告标准”（Common Reporting Standard）。随后在当年11月澳大利亚布里斯班举行的G20峰会对之进行了签署背书。G20的背书使得这一机制在世界范围内获得认可，并形成强大的推进态势。2016年9月举行的G20杭州峰会“呼吁所有尚未承诺采纳税收情报自动交换标准的相关国家，包括所有金融中心和辖区，尽快作出承诺，最迟在2018年前实施自动情报交换标准，签署并批准《多边税收征管互助公约》”^②。在G20的影响下，OECD设计的税收情报自动交换成为一项新的全球标准。

BEPS是G20和OECD共同推进的另一项国际税改项目，常以“G20/OECD BEPS”的形式出现。虽然BEPS通常被认为是“二十国集团（G20）领导人在2013年圣彼得堡峰会委托经济合作与发展组织（OECD）启动实施的”项目^③，然而，在国际税收合作议程中纳入“利润转移”议题的推动力来自OECD税收政策和征管中心。为此，BEPS是一项得到G20背书的OECD倡议。^④

在全球化经济和数字经济时代，越来越多的证据显示既有的国际税收规则无法适应国际商业实践，尤其是与无形资产和数字经济相关的实践。跨国企业利用各国的税制差异和征管漏洞将税前利润转移至税负更低的地方以实施避税。这种做法严重破坏了国际税收体系的公平和完整。作为对新的国际商业模式下国际税收治理面临的难题的回应，从20世纪90年代开始，OECD便将其税收工作重点从避免双重征税向避免双重不征税转变。2013年6月，OECD对外发布《BEPS行动计划》。BEPS被用来描述“利用税收规则漏洞使应纳税利润消失或将利润转移至仅有很少或完全没有实际经济活动但税负较低的地方，以便于支付较少或

① United Kingdom Government, “2013 Lough Erne G8 Leaders’ Communique,” June 18, 2013, https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/207771/Lough_Erne_2013_G8_Leaders_Communique.pdf.

② 《二十国集团领导人杭州峰会公报》，新华网，2016年9月5日，http://news.xinhuanet.com/world/2016-09/06/c_1119515149.htm。

③ 国家税务总局：《国家税务总局发布OECD/G20税基侵蚀和利润转移项目2015年最终报告中文版》，国家税务总局官网，2015年10月10日，<http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1836574/content.html>。

④ Richard Eccleston and Helen Smith, “The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance,” p. 181.

完全不支付企业税的税收规划策略”^①。

2013年7月在俄罗斯首都莫斯科举行的G20财长和央行行长会议支持OECD的这一倡议。同年9月，G20圣彼得堡峰会对此一倡议予以背书。圣彼得堡峰会领导人声明明确表示：“我们认可经合组织为解决税基侵蚀和利润转移问题发起的《行动计划》。我们欢迎建立二十国集团/经合组织税基侵蚀和利润转移项目，鼓励所有相关国家参与其中。”^②在G20成员国的参与下，OECD制订了应对BEPS的15个议题领域的行动计划，分别于2014年9月16日和2015年10月5日分两批对外公布。BEPS行动计划致力于建立现代国际税收框架的基础，确立在经济活动和价值创造发生地征税的原则。在2015年11月的土耳其安塔利亚峰会和2016年9月的杭州峰会上，G20国家领导人一致同意OECD发布的BEPS行动计划，同时强烈要求世界各国尽快实施这项行动。从2015年年底开始，BEPS行动计划从标准设计转向了实施落实阶段。这场税收改革计划也被认为是“当代国际税收秩序自其形成近百年以来的首次重大变革”^③。

对于OECD和G20合作的性质，一种主流的观点认为，在国际税收治理中OECD从属于G20，是G20反避税治理的中间方。^④这也得到研究G20制度转型的学者的认同。在这些学者看来，G20正经历从短期的危机应对到长期的筹划带领角色的转变，采取了新的“G20+成熟的国际组织”的治理模式。根据这一模式，G20的主要角色是设置议程和建设政治共识，OECD则负责提供技术支持和促进提案的实施。^⑤关于OECD谋求G20为其税改倡议背书的策略分析表明，寻求G20的背书，是OECD在全球税收治理领域合法化策略的重要选择。对于OECD而言，与G20的合作是其避免在全球经济治理中被边缘化的重要手段。^⑥两者在全球税收治理问题上形成一种相互合作的关系，双方互有所需、均从中获益，但是综合考察两者的合作模式，我们可以得出以下几点认识：第一，在税收

① Martin Hearson, “Developing Countries’ Role in International Tax Cooperation,” Working Paper Commissioned by the G-24 as Part of Its Work Program on How Developing Countries Can Effectively Tap into International Tax Cooperation, May 25, 2017, <https://www.g24.org/wp-content/uploads/2017/07/Developing-Countries-Role-in-International-Tax-Cooperation.pdf>.

② 《二十国集团圣彼得堡峰会领导人声明》，中国新闻网，2013年9月11日，<http://www.chinanews.com/gn/2013/09-11/5274531.shtml>。

③ 张泽平：《全球治理背景下国际税收秩序的挑战与变革》，《中国法学》2017年第3期，第189页。

④ 项南月、刘宏松：《二十国集团合作治理模式的有效性分析》，《世界经济与政治》2017年第6期，第134—140页。

⑤ 朱杰进：《国际机制间合作与G20机制转型——以反避税治理为例》，《国际展望》2015年第5期，第32—49页。

⑥ Jan Wouters and Sven Van Kerckhoven, “The OECD and the G20: An Ever Closer Relationship?” Leuven Center for Global Governance Studies, Working Paper no. 71, July 2011, p. 1, https://ghum.kuleuven.be/ggs/publications/working_papers/2011/71WoutersVanKerckhoven.

情报自动交换机制和 BEPS 行动方案两个项目中, OECD 是议题倡议的提出者和主要解决方案的贡献者。第二, OECD 在与 G20 的合作中继续保持着决策的独立性。税收情报“统一报告标准”的出台过程清楚地显示出, 这一方案首先经 OECD 理事会批准, 后再交由 G20 峰会背书。第三, 从合法化效果来看, 现有的研究已经表明, G20 的认可“至少是极大地有益于 OECD 的议程, 很可能对于其成功是至关重要的”^①。OECD 充分利用 G20 提供的背书和授权, 获得了更大的合法性, 成功地推进了它的国际税收改革主张。

(二) 程序策略

OECD 在全球税收治理中面临着程序合法性欠缺的障碍。它在推进国际税收秩序改革时面临着决策机制上的矛盾: 一方面, 作为一个具有特定利益偏好的组织, OECD 存在垄断组织决策权的内在动机; 另一方面, OECD 传统上将谈判和妥协限制在成员国范围内的做法已无法适应其为全球税收体系制定规则的角色定位。作为一个试图居于国际税收合作中心的主导性治理平台, OECD 需要吸收非成员国参与到其税改项目之中。面对发展中国家的参与压力, OECD 采取的合法化策略显示了层次性的特征, 一方面将 G20 中的发展中国家与其他发展中国家的参与权利进行了区分, 另一方面修订了原有的合作平台允许发展中国家及联合国等国际组织参与其中。

OECD 接纳发展中国家参与国际税收规则制定呈现出明显的层次性特征。首先, 在与 G20 合作推进 BEPS 倡议的过程中, OECD 接纳 G20 中的发展中国家为工作方完全成员, 允许其在平等基础上参与新的税收规则和规范的制定过程。除 OECD 国家和欧盟外, G20 成员中有 8 个发展中国家, 中国、巴西、印度、南非、俄罗斯 5 个金砖国家以及阿根廷、印度尼西亚和沙特得以以平等身份参与新的税收标准的谈判。在这一过程中, 这些国家有机会直接表达利益诉求, 影响谈判的结果。例如, 中国在谈判中就提出修改数字经济税收规则、“利润在经济活动发生地和价值创造地征税”等 1000 多项立场声明和意见建议, 成功将中国及发展中国家的观点和理念渗透到 BEPS 行动计划成果之中。^② OECD 显然意识到吸纳发展中国家平等参与新规则制定对于将其税改计划塑造为全球倡议的作用。在 BEPS 的开始阶段, OECD 反复表示, 世界上 44 个最大的经济体(包括 OECD 成员国, OECD 入会谈判国以及 G20 国家)从一开始就参与它的工作, 这给予它

^① Richard Eccleston and Helen Smith, “The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance,” p. 180.

^② 中国国家税务总局办公厅:《中国积极参与全球合作 提升税收治理水平》, 国家税务总局官网, 2015 年 11 月 9 日, <http://www.chinatax.gov.cn/n810219/n810724/c1885780/content.html>。

的工作所需要的全球合法性。^① OECD 希望借此反驳那些批评 BEPS 行动计划仅反映发达国家利益的观点。

其次,是给予其他发展中国家咨询或观察员地位。这一时期,OECD 通过地区咨询和全球论坛的形式吸纳非 G20 成员的发展中国家介入 BEPS 项目。根据 OECD 的统计,在 2013 年 BEPS 项目启动的第一年里,超过 80 个发展中国家及其他非 OECD/非 G20 经济体通过四次深入的地区咨询和五次主题全球论坛获得咨询。^② 2014 年 11 月,OECD 又公布了一份扩大发展中国家参与 BEPS 项目的战略。这一文件的名称“BEPS 工程与发展中国家:从咨询到参与”突显出 OECD 接纳发展中国家介入方式的变化。在这一新的战略下,OECD 确认了发展中国家介入 BEPS 的三个相互联系的支柱:(1) 各地区和各收入水平的发展中国家和区域税收组织,将被邀请参加 OECD 财政事务委员会及其附属机构,因此提供了一个直接参与的机会;(2) 组建包含税收政策和管理机构的地区网络以开展与更广泛的发展中国家集团之间的对话;(3) 在与国际区域组织和发展中国家的合作中通过指导和开发工具箱提升发展中国家执行 BEPS 措施的能力。^③ 到 2015 年 10 月 BEPS 行动计划公布之前,大约 60 个发展中国家通过地区咨询和主题全球论坛直接或间接参与了规则制定过程。^④ 然而,尽管发展中国家获得更多的机会介入 BEPS 议程,但仍然仅享有观察员的地位,并未获得与 OECD 及 G20 成员国平等的地位。为此,一些发展中国家批评 OECD 的真实意图在于:“发展中国家被打算作为见证人而非参与者,无非是使之看起来发展中国家已经积极参与和已被咨询,以至于它们的立场得到了考虑。”^⑤

再次是建设包容性框架。随着 BEPS 议程由标准设置阶段转变为执行落实阶段,为了缓解发展中国家的批评和对抗情绪,同时也在 G20 的要求下,OECD 于

① OECD, “Inclusive Framework on BEPS: Progress report July 2016-June 2017,” p. 3, <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-BEPS-progress-report-july-2016-june-2017.pdf>.

② OECD, “The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation,” November 2014, <http://www.oecd.org/tax/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf>.

③ OECD, “The BEPS Project and Developing Countries: from Consultation to Participation,” November 2014, <http://www.oecd.org/tax/strategy-deepening-developing-country-engagement.pdf>.

④ OECD, “Developing Countries and BEPS,” <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm>.

⑤ K. Jacinto-Henares, “A Commentary on the BEPS Project and Its Influence on Developing Countries,” in Sam Sim and Mei-June Soo, eds., *Asian Voices: BEPS and Beyond*, IBFD, 2017, 转引自 D. P. Sengupta, “The Proposed 2017 OECD Model Tax Convention,” August 23, 2017, <http://www.taxindiainternational.com/column-Desc.php?qwer43fcxzt=Mjk1>.

2016年2月宣布建立一个新的“包容性框架”^①。这一框架邀请所有国家作为BEPS工作伙伴，“与OECD和20国集团成员一道平等地参与BEPS工程剩余的标准设置、BEPS的修订以及监督其执行情况”^②。2016年6月OECD在日本东京召开了首次包容性框架会议，超过80个国家和税收辖区参加。^③在推进税收情报交换和BEPS的过程中，OECD也逐渐改革其原有的合作机制，允许发展中国家参与其中。OECD领导成立的“税收透明和信息交换全球论坛”最初只面向OECD国家，以及同意执行透明度及（自动）信息交换的税收辖区。2009年9月，OECD在墨西哥举行该全球论坛的全体会议，对这一平台进行重组，宣布该全球论坛将向所有感兴趣的国家和辖区开放。此外，2010年5月，OECD和欧洲委员会响应G20的号召，通过议定书形式对原先仅限于这两个机构成员国参加的《多边税收征管互助公约》进行修订，并向所有国家开放。修订后的公约于2011年6月1日生效。

表1 OECD国际税收多边机制成员数量^④

税收情报自动交换 (AEOL)			税基侵蚀和利润转移倡议 (BEPS)
税收透明和信息交换全球论坛	多边税收征管互助公约 (批准)	共同报告标准多边主管当局协议 (CRS MCAA)	包容性框架
146 + 欧盟	113	95	102

资料来源：笔者根据相关数据整理。

① OECD, “All Interested Countries and Jurisdictions to Be Invited to Join Global Efforts Led by the OECD and G20 to Close International Tax Loopholes,” February 23, 2016, <http://www.oecd.org/ctp/all-interested-countries-and-jurisdictions-to-be-invited-to-join-global-efforts-led-by-the-oecd-and-g20-to-close-international-tax-loopholes.htm>.

② OECD, “Background Brief: Inclusive Framework for BEPS Implementation,” 2016, <https://www.oecd.org/tax/background-brief-inclusive-framework-for-beps-implementation.pdf>.

③ OECD, “Developing Countries and BEPS,” <http://www.oecd.org/tax/developing-countries-and-beps.htm>.

④ 数据均包含非主权国家的税收辖区。税收透明和信息交换全球论坛数据截至2017年9月28日，参见 <http://www.oecd.org/tax/transparency/about-the-global-forum/members/#d.en.351555>；多边税收征管互助公约数据截至2017年9月12日，参见 http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/Status_of_convention.pdf；共同报告标准多边主管当局协议数据截至2017年8月30日，参见 <http://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/international-framework-for-the-crs/MCAA-Signatories.pdf>；包容性框架数据截至2017年7月6日，参见 <http://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-beps-composition.pdf>。

OECD 所采取的程序策略显示出, 由于在成员构成方面缺少作为全球性协调平台的合法性, 争取发展中国家支持成为 OECD 提升自身合法性的主要目标。为此, OECD 试图构建一个包容性的参与机制。这一机制具有明显的层次性, G20 成员中的发展中国家被首先赋予平等地位。这对于争取 G20 的支持具有不可或缺的作用, 且由于这些国家均为发展中大国, 取得它们的支持也有利于减少来自发展中国家集团的对抗情绪。其他发展中国家则以被咨询者或观察员的身份介入 OECD 的税制改革工作。这种做法增加了 OECD 决策的透明度, 有利于取得更多发展中国家的支持, 但同时也因为其歧视性而遭受批评。在 BEPS 议程进入落实阶段后, OECD 适时推出包容性框架, 接受发展中国家以平等的身份参与 BEPS 的后续工作。此外, 在这一过程中, OECD 也修改了原有的合作机制, 允许发展中国家加入由其主导的论坛及协定。

这一合法化策略在一定程度上提高了发展中国家影响 BEPS 等税改项目的能力, 从而也有利于改善对 OECD 税改倡议的态度, 提升 OECD 在全球税收治理中的合法性。OECD 吸纳发展中国家参与其税改项目的另一个影响在于, 它在客观上削弱了竞争性机制的吸引力。例如, 有观察家就指出: “OECD 所提议的使发展中国家参与制度化的转让定价全球论坛, 可能会贬低联合国税收委员会以及它正在为发展中国家所做的工作。”^① 尽管如此, 这一策略实施过程中的歧视性做法也引起了发展中国家的不满, 要求提升联合国税收委员会及建立全球性税收协调机构的呼声并未因此完全消除。

四 结语

审视 OECD 与全球税收治理之间的关系, 我们发现, OECD 存在着成员构成、价值偏好、决策程序等方面的合法性亏缺。这根植于 OECD 作为发达国家利益集团的基本特征。OECD 近年来在世界范围内推动的税改倡议, 并没有从根本上纠正发达国家与发展中国家之间的利益失衡状态。这也成为发展中国家持续要求提升联合国税收委员会为全球性税收协调机构的根本动力。然而, 尽管发达国家与发展中国家之间围绕全球税收财富分配的斗争难以彻底消除, 在发展中国家及联合国等国际组织的压力下, OECD 积极实施合法化策略以维护其在全球税收治理中的权威地位。OECD 的合法化努力客观上反映了全球善治理念所具有的规范性压力。在这一过程中, OECD 不断调整其在全球税收领域的治理模式, 由一个封闭性的俱乐部制度设计向更具包容性的协同式制度设计转型。

^① Sophie Ashley, “OECD may Detract from UN TP Work,” *International Tax Review*, May 17, 2011, <http://www.tpweek.com/Article/2828973/OECD-may-detract-from-UN-TP-work.html>.

对于 OECD 而言，合法化策略的确取得了成效。由 OECD 主持的《多边税收征管互助公约》、税收透明和信息交换全球论坛以及 BEPS 包容性框架成为全球税收治理领域重要的多边机制。这些都推动 OECD 扮演全球税收治理主导性机制的角色。

OECD 和 G20 推动的国际税制改革虽然取得了巨大的成就，然而也面临着多重危机。尤其是 BEPS 议程与之前的税收情报自动交换项目相比，仍然存在很大的争议性。BEPS 项目未来还将面临着来自跨国公司的挑战，也需要应对围绕财政主权和税收竞争的争论。此外，一些关键的 G20 成员国基于相互冲突的经济利益，在这一议程上的统一立场并不牢固。例如，美国等国家认为 BEPS 议程中关于转让定价的行动计划会危及“长期的国际税收规范”；一些大型跨国公司反对行动计划中的逐国报告制度，等等。^① 美国政府未来的政策变化也将是一个重大的变数。小布什政府时期，美国就曾反对 OECD 的税改议程，部分原因是担心该议程会潜在地限制美国政府管理其税收体系的权利。另外，近期的一些事态变化也显示出税制改革任务的艰巨性和反复性。2017 年 8 月，瑞士议会最大单一政党、执政联盟之一的瑞士人民党（Swiss People's Party）试图以政府腐败为由阻止情报自动交换机制适用于发展中国家。^② 如果这一企图获得成功，其他的长期实施银行保密制度的国家也可能会仿效瑞士的做法，新建立起来的税收情报自动交换机制的完整性将会遭到破坏。发展中国家也将很可能不会接受这一歧视性的做法，新的国际税收规范将因此面临重大的失效危机。

在制度竞争方面，尽管 OECD 目前居于领先地位，然而全球性税收治理机制尚处于形成过程中，合作与博弈仍在陆续上演。2016 年 4 月，OECD、国际货币基金组织、世界银行及联合国宣布建立一个新的国际税务合作平台。这一平台旨在确保四个组织发展出一个共同路径以应对开展全球对话的要求。这一平台的建立也应和了 2011 年联合国秘书长向经社理事会提交的报告中的观点：“目前，没有任何一个实体拥有全球范围的合法性、资源和专门知识，可以充当国际税务合作的唯一协调机构。”^③ 2016 年 10 月 6 日，包括中国、巴西、印度、尼日利亚等在内的旨在协调发展中国家经济立场的二十四国集团（G24）发表声明，鼓励发

① Richard Eccleston and Helen Smith, “The G20, BEPS and the Future of International Tax Governance,” pp. 181 – 182.

② Financial Transparency Coalition, “Swiss Politicians Seek to Block Automatic Exchange of Banking Information with Developing Countries,” August 15, 2017, <https://financialtransparency.org/swiss-politicians-seek-block-automatic-exchange-banking-information-developing-countries/>.

③ 联合国经济及社会理事会：《为促进国际税务合作加强体制安排，包括国际税务合作专家委员会——秘书长的报告》，E/2011/76，日内瓦，2011 年 7 月 4 日。

展中国家更多地参与联合国税收委员会的活动，致力于提升该委员会为政府间机构。^① 虽然全球税收治理的转型远未完成，但 OECD 的合法化策略为我们思考全球治理中的制度竞争和机制演变提供了独特的案例。OECD 在全球税收领域向更具包容性的治理模式的演变，也可能会成为传统全球治理机制面对新兴制度的竞争时的策略选择。

^① Group of Twenty-Four, “Intergovernmental Group of Twenty-Four on International Monetary Affairs and Development: Communiqué,” October 6, 2016, http://g24.org/wp-content/uploads/2016/10/G-24_Communique_2016_October_Final.pdf.