



论国际税收管辖权分配中的受益原则

毛彦*

摘要：国际税法领域日趋复杂的技术性规则和日益衰落的经济效忠理论，导致国际税收管辖权分配面临规则和理论的双重困境。受益原则尝试超越国内税法语境，进入国际税法场域，却始终无法摆脱受益难以量化的质疑。通过与量能课税原则和价值创造原则相对比，受益原则无需执着于量化纳税人从税收管辖区获得的利益，转而使用公法契约框架下多数人决定的课税标准。受益原则以主体、客体与因果关系为构成要件，以“公法契约—商业契约”为分析框架，为居民国、来源国乃至市场国主张征税权提供系统性的理论基础。在路径建构层面，受益原则不仅能够为既有的国际税法改革提供理据，而且可以指导收入来源规则、联结度规则以及税基确定规则，同时给予地域特殊优势以理论支撑，为完善国际税收管辖权分配体系贡献中国智慧。

关键词：受益原则 数字经济税收 国际税收管辖权 “双支柱”方案 价值创造

国际税法始终围绕着两个基本论题展开，第一是跨境所得的税负水平如何确定，第二是跨境所得在税收管辖区之间如何分配。^① 国际税收管辖权的公平配置、居民国和来源国之间关于税收管辖权的冲突化解，一直是国际税法关注的核心议题。^② 来源国税收管辖权主要针对以营业利润为代表的积极所得，随着经济全球化和数字化迅猛推进，来源国境内的物理存在（physical presence）正逐渐消解，面临着税基侵蚀的现实危机。同时，忽视需求侧的国际税法规则无法为市场国（market country）的征税权提供理论依据。^③ “突破时间与空间障碍”的数字技术带来广泛的税收挑战，^④ 主张公平分配税收管辖权、改革现有国际税法规则的呼声日益高涨。2021年，包括中国在内的137个税收管辖区就“双支柱”方案（Two-Pillar solution）达成关键共识，同时发布《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》（Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy，下文简称《“双支柱”方

* 武汉大学法学院经济法学专业博士研究生。本文初稿获得中国法治国际论坛（2021）二等奖。

① Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge University Press, 2007), pp. 8–10.

② Mitchell A. Kane, “A Defense of Source Rules in International Taxation”, (2015) 32 *Yale Journal on Regulation* 311, p. 313.

③ 不同于来源国，市场国可以是向第三方销售商品或提供服务的地点，也可以是最终消费者或用户的所在地。之所以区分来源国与市场国，是因为数字经济时代企业可以从纯粹的用户参与而不仅仅是消费行为中获利，即使未产生任何货币性支付，数字企业也可从中获取数据等利益。此时，单纯赋予来源国征税权无法覆盖用户参与对企业营收的贡献，市场国的概念具备独立存在的意义。See Richard Collier, Michael P. Devereux and John Vella, “Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country”, (2021) 13 *World Tax Journal* 405, pp. 411–412.

④ 江小涓：《数字时代的技术与文化》，载《中国社会科学》2021年第8期，第13页。

案声明》)。^① 针对跨国巨头部分超额利润 (residual profits), 市场国有权行使征税权。然而, “双支柱”方案仅仅是国际税法改革迈出的第一步。在国际税收管辖权分配领域, 大量问题尚未得到回应: 市场国主张征税权的理据为何? 诞生于百年之前的经济效忠 (economic allegiance) 理论能否为国际税法改革指明方向? 如果经济效忠这一经济学理论逐渐式微, 法学能否提供一个规范性概念充当国际税收管辖权分配的基础性原则。这些疑问不仅关涉国际税收管辖权在主权国家之间如何公平配置, 而且直接影响后续国际税法改革的走向。

作为一项古老的税法基础理论, 受益原则契合“税收是我们为文明社会付出的代价”这一法谚。^② 针对受益原则的研究和阐释, 大多限于国内税法的语境, 围绕其能否成为税收公平原则的“普适性表达”展开。^③ 当受益原则脱离国内税法的讨论语境, 进入国际税法的舞台, 其能否发挥功用, 能否在国际税收管辖权的理论体系中占据一席之地?^④ 基于此, 本文试图在国际税收管辖权分配的场域内, 展开有关受益原则的论辩: 首先, 受益原则能否应对国际税收管辖权规则的既有困境; 其次, 传统受益原则能否回应自身面临的质疑; 再次, 通过与量能课税原则和价值创造原则相对比, 能否以主体、客体、因果关系为构成要件, 以“公法契约—商业契约”为分析框架, 尝试为受益原则辩护, 证成其是国际税收管辖权分配的基础性原则; 最后, 拥有时代内涵的受益原则能否契合现今国际税法改革的走向, 受益原则又该如何指导国际税收管辖权分配规则的设计。以上诸多疑问都是我们在国际税法场域内论证受益原则时必须追问的问题。当然, 本文无意把受益原则视为国际税收管辖权分配的金科玉律, 而是尝试为受益原则辩护, 在为市场国提供征税理据的同时, 平衡居民国、来源国与市场国之间的国际税收利益。

一 国际税收管辖权分配的双重困境

国际税收管辖权规则由主权国家的国内税收制度与数目庞大的双边税收条约组成, 辅以税收协定范本与多边税收共识。^⑤ 诞生于百年之前的国际税法体系, 面对经济全球化和数字化的滚滚浪潮、跨国企业不断创新的经营模式、无形资产在全球价值链中的比重逐渐提高等诸多百年未有之大变局, 改革已是刻不容缓。^⑥ 国际税法受到法律、政治、经济以及技术等多重因素的影响, 国际税法规则与理论面临着重大挑战, 国际税收管辖权分配体系也陷入复杂化与技术化的泥沼。

① 面对数字经济时代国际税收秩序的挑战, 经济合作与发展组织 (下文简称 OECD) 推出“双支柱”方案。支柱一赋予了市场国征税权, 其中金额 A 建构起一套新的征税权与利润分配规则, 金额 B 旨在简化营销、分销活动中的独立交易原则。支柱二主要是全球反税基侵蚀 (Global Anti-Base Erosion, GloBE) 规则, 建立起全球最低税 (global minimum tax) 制度。参见韩霖、叶琼微:《OECD“双支柱”方案的方方面面: 规则制定者视角的解析——专访 OECD 税收政策与管理中心主任帕斯卡·斯塔曼》, 载《国际税收》2022 年第 2 期, 第 9—10 页。

② Joseph M. Dodge, “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”, (2005) 58 *Tax Law Review* 399, p. 402.

③ 在国内税法层面, 有关受益原则的研究可参见刘水林:《论税负公平原则的普适性表述》, 载《法商研究》2021 年第 2 期; 侯卓:《重申量能课税的制度价值》, 载《法学》2022 年第 4 期; 苏日沙:《税法上量益课税原则的证成与适用》, 载《税务与经济》2020 年第 6 期; Joseph M. Dodge, “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”, (2005) 58 *Tax Law Review* 399.

④ 本文关于国际税收管辖权的讨论, 主要针对跨国企业, 而非自然人。

⑤ Ruth Mason, “The Transformation of International Tax”, (2020) 114 *American Journal of International Law* 353, pp. 353—354.

⑥ 张泽平:《全球治理背景下国际税收秩序的挑战与变革》, 载《中国法学》2017 年第 3 期, 第 187 页。

（一）规则困境：日趋复杂的技术性方案

国际税收管辖权的分配规则主要用来解决来源国与居民国的税收争端。^① 居民国与来源国之间税收管辖权的分配规则可以追溯到 1923 年《关于双重征税的报告》（Report on Double Taxation, 下文简称《1923 年报告》）。该报告选择“来源分类与分配”（classification and assignment of sources）的方法，将所得划分为积极所得与消极所得，“来源国对积极所得施行全面或有限度的征税，同时将其他所得的征税权全部赋予居民国”。^② 在这一框架下，即便是来源国关于营业利润的征税权，仍然受到诸多限制。只有非居民企业在来源国构成常设机构（permanent establishment）时，来源国方才有权针对归属于该常设机构的应税所得行使征税权。^③

随着数字经济的井喷式发展与传统经济的数字化转型，国际税收管辖权的分配规则面临着重大挑战。以常设机构为例，面对人为规避常设机构与经济数字化带来的挑战，常设机构从最初以物理存在为主的场所型常设机构，逐渐衍生出代理型常设机构乃至数字型、虚拟型常设机构等诸多子类型。因此，技术性规则（包括了应对数字经济税收挑战的“双支柱”方案）不断累加在既有的规则体系之上，国际税收管辖权分配体系日趋复杂，^④ 具体表现为以下两个方面。

首先，来源国、市场国以及居民国面临着税基侵蚀的挑战。其一，就来源国而言，传统税收联结关系（nexus）随着经济形态的数字化而逐渐消解，征税权随之萎缩。来源国征税权仰赖以物理存在为基石的常设机构，然而由于信息通信技术的发展，数字巨头在来源国普遍缺乏物理存在，导致提供纯粹的跨境数字服务的数字巨头无法在来源国构成常设机构。这让来源国无法对其行使征税权，进而造成广泛的税基侵蚀问题。其二，市场国无法依据传统国际税法规则主张征税权。数字经济时代非居民企业可以利用网络远程销售商品、提供服务，甚至快速培育庞大的境外市场和用户群。国际税法规则没有为此提供征税理据，市场国对此也束手无策。其三，居民国同样面临着税基侵蚀的现实风险。现实中跨国企业无需任何政治和经济依附，有权自由选择其税收居民身份，税收居民逐渐沦为一种形式上的法律存在。^⑤ 通过寻找税收协定的漏洞，跨国企业可以变更注册地和股权架构，降低其实际税收负担。体量庞大的全球双边税收条约体系使得双重征税问题得到一定的缓解，却让企业税务筹划与税收规避进一步加剧，反而导致双重不征税频现。^⑥

其次，传统国际税收管辖权分配规则在所得性质识别与来源归属认定上遭遇挑战。其一，所得的性质识别面临挑战。跨国企业的资产形态经历从实体资产到无形资产乃至数字资产的发展历程。^⑦ 这些新兴的资产形态与传统国际税收规则中的所得类型之间，存在着性质识别层面的困

① Mitchell A. Kane, “A Defense of Source Rules in International Taxation”, (2015) 32 *Yale Journal on Regulation* 311, p. 313.

② OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report* (OECD Publishing, 2015), p. 25.

③ 参见《经合组织税收协定范本》第 5 条“常设机构”；陈清秀：《国际税法》，法律出版社 2017 年版，第 106 页。

④ Michael P. Devereux, “What problems might the GLoBE solve”, Center for Business Taxation of Oxford, 18 February 2020, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/what-problems-might-globe-solve> (last visited 28 December 2022).

⑤ Geoffrey Loomer, “The Disjunction Between Corporate Residence and Corporate Taxation: Is Improvement Possible”, (2015) 63 *Canadian Tax Journal* 91, p. 93.

⑥ 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》，载《经贸法律评论》2019 年第 4 期，第 61 页。

⑦ 崔虹：《数字经济下税收管辖分配规则三重挑战的应对》，载《国际经济法学刊》2020 年第 4 期，第 89 页。

境,进而引发居民国与来源国之间关于征税权的争夺。其二,跨国企业利润的来源归属认定面临挑战。在投资与贸易全球化的背景下,跨国企业可以通过合同等形式调整企业的全球布局与产业链,减少在高税率国家的收入,将其与该税收管辖区的联结关系降至最低,从而达到降低整体税负的目的。^①为了应对上述挑战,OECD与二十国集团(下文简称G20)推出税基侵蚀和利润转移(Base Erosion and Profit Shifting,下文简称BEPS)行动计划,^②分门别类地解决国际税收管辖权分配的问题。但是,本已盘根错节的国际税法体系因而变得更加错综复杂。

(二) 理论困境:日渐衰微的经济效忠理论

在充斥着技术性的国际税收规范体系中,经济效忠理论被视为现今国际税收管辖权分配的理论基石。经济效忠理论由乔治·尚茨(Georg Schanz)于1893年提出,作为《1923年报告》的核心理论,影响至今。经济效忠理论聚焦跨境应税所得与某一税收管辖区之间的经济关联程度,据此进行税收管辖权的分配。^③至于经济效忠程度的判定,撰写《1923年报告》的4位经济学家认为“财富的来源”及“使用该财富的所有者的居住地或永久住处”最为关键。^④“财富的来源”对应来源国,而“财富所有者的居住地”对应居民国。^⑤因此,《1923年报告》描绘的理想方案是,纳税人依据其税收负担能力向其经济上效忠的税收管辖区支付税款,其全部应税所得都应当被征税,但是仅仅征收一次税款。同时,根据应税所得与税收管辖区之间的经济效忠程度,各类型所得的征税权在来源国和居民国之间进行分配。

然而,经济效忠理论给出的税收管辖权判定标准依旧影影绰绰,逐渐成为一个笼统的标签。作为《1923年报告》及国际税收管辖权划分的理论基础,经济效忠理论仅代表着4位报告起草者基于特定时空背景的判断。^⑥经济效忠理论主要是为了调和资本输入国与输出国之间的矛盾,在赋予来源国针对积极所得征税权的同时,对所有“汇往境外的所得”予以免税。但是,我们难以从中梳理出清晰的理论框架与脉络,导致经济效忠理论缺乏充分的规范性基础。况且诞生于工业经济时代的经济效忠理论已历经百年,对于其能否指导数字经济时代的国际税收管辖权分配体系,有如下两个方面的质疑。

第一,纯粹依据经济效忠程度分配税收管辖权存在较强的任意性。数字经济交易模式的虚拟化和多样化让这一问题更为凸显。依据企业的经济效忠程度,任何试图将所得精确地分配给某一

① OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report* (OECD Publishing, 2015), pp. 79–81.

② 税基侵蚀和利润转移行动计划共包含15项,各成员国在转让定价、防止协定滥用、清理国内法漏洞、应对数字经济挑战等领域达成了重要国际共识。See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Explanatory Statement – 2015 Final Reports* (OECD publishing, 2015), pp. 4–11.

③ 张泽平:《数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则》,载《学术月刊》2015年第2期,第85页。

④ 《1923年报告》提出经济效忠的4项影响因素,包括“财富或所得的来源,财富或所得的所在地,财富或所得的行使权(enforcement of the rights),对财富或所得具有处置权者的居住地或永久住处”。See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report* (OECD Publishing, 2015), pp. 24–25.

⑤ Geoffrey Loomer, “Reformulating Corporate Residence: A Coherent Response to International Tax Avoidance”, <https://ora.ox.ac.uk/objects/uuid:1f515456-3d87-4942-9600-b9cfe73c6662> (last visited 28 December 2022).

⑥ 起草《1923年报告》的4位经济学家分别来自于美国、荷兰、英国和意大利。其中,来自英国和美国的两位经济学家代表资本输出国(居民国)的立场,意大利经济学家则代表资本输入国(来源国)的立场。参见廖体忠:《国际税收政策的世纪选择与未来出路》,载《国际税收》2021年第2期,第3—4页。

税收管辖区的努力，都可能是徒劳的。^① 早在《1923 年报告》中，经济学家就已经意识到征税权分配的困难，并且承认“现代社会中的所得将会是一个复合物（composite product）与复杂概念（complex conception），即使从理论的角度，也难以从数量上确定对不同国家的效忠比例”。^②

第二，现有的国际税法框架与最初的经济效忠理论已经出现较大程度的偏差。尽管主权国家在国际税法领域抱持着不同立场，但是通过政治协商与妥协，最终各国在国际税收管辖权分配领域达成了一项务实但却不够完美的国际共识方案。^③ 在《1923 年报告》形成之后，1933 年卡罗尔（Carroll）起草的《外国与国民企业征税报告》（Report on Taxation of Foreign and National Enterprises，下文简称《卡罗尔报告》）在既往报告的基础之上，主张利用常设机构与独立交易原则解决跨境利润的分配问题，成为影响至今的国际税法原则。《卡罗尔报告》声称要在经济效忠理论的框架内创造一种公平的利润分配方法，而独立交易原则仅仅是在经济效忠理论指导下的一种技术性延伸。然而，独立交易原则却允许纳税人通过合同安排分配利润，一定程度上违背了国际联盟在 20 世纪 20 年代仰赖的经济效忠理论，而且偏向于资本出口国（居民国）的利益。^④

自从 OECD 与 G20 推动 BEPS 行动计划与“双支柱”方案以来，以技术性规则为主导、缺乏明确理论指引的规则变革，致使国际税法体系进入不确定、烦琐、缺乏体系的混沌状态。^⑤ 虽然“双支柱”方案可以在全球范围内带来税收增量，但是支柱一可能重新分配 1250 亿美元的应税利润，支柱二却可能新增 1500 亿美元的税收，市场国从中获得的利益远不及居民国。^⑥ 总之，“双支柱”方案不过是“新瓶装旧酒”，^⑦ 是对市场国吁求的轻微妥协，不会触及居民国的根本利益。国际税法改革不能仅仅着眼于规则层面的技术性细节，还应当关注国际税法发展的基本方向与理论基础。^⑧ 然而，经济效忠这一经济学理论逐渐式微，已经无力提供理论指引，吁求国际税收管辖权公平分配的呼声却日益高涨。国际税收管辖权分配作为国际税法的关键议题，需要有一条清晰的法律原则作指引。法学领域能否提供一个更具生命力和适应性的原则充当国际税收管辖权分配的基础，成为本文拟探讨的核心问题。

① Klaus Vogel, “Worldwide vs. Source Taxation of Income — A Review and Re-evaluation of Arguments (Part 3)”, (1988) 11 *Intertax* 393, p. 393.

② Senator Einaudi *et al.*, “Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee, Economic and Financial Commission”, Australian Digital Collections, <https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default> (last visited 28 December 2022).

③ Reuven S. Avi-Yonah, “The Structure of International Taxation: A Proposal for Simplification”, (1996) 74 *Texas Law Review* 1301, p. 1303.

④ Jinyan Li, Nathan Jin Bao and Huaning Li, “Value Creation: A Constant Principle in a Changing World of International Taxation”, (2019) 67 *Canadian Tax Journal* 1107, p. 1117.

⑤ 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》，载《经贸法律评论》2019 年第 4 期，第 70 页。

⑥ OECD, “International community strikes a ground-breaking tax deal for the digital age”, 8 October 2021, <https://www.oecd.org/tax/international-community-strikes-a-ground-breaking-tax-deal-for-the-digital-age.htm> (last visited 28 December 2022).

⑦ Qiang Cai, Luca Cerioni and Xiaorong (Sharon) Li, “New Taxing Right in the Unified Approach: Old Wine in a New Bottle”, (2020) 48 *Intertax* 956.

⑧ Annet Wanyana Oguttu, “A Critique from a Developing Country: Perspective of the Proposals to Tax the Digital Economy”, (2020) 12 *World Tax Journal* 799, p. 802.

二 饱受争议的传统受益原则

经济效忠理论无法为数字经济时代市场国、来源国和居民国征税权的分配提供明确的理论基础。《1923年报告》在税收基本原则的选择中提到：“受益原则（交换理论）已被量能课税原则取代，相较于受益原则，量能课税原则更加全面。”^① 当以量能课税原则为支撑的经济效忠理论无助于解决此类问题时，有必要转向其他税法基本原则，找寻国际税收管辖权分配的规范性基础。

（一）经济效忠理论背后的传统受益原则

虽然《1923年报告》并未援引受益原则，而是选择量能课税原则作为税收的基本原则，但是任何税收都与“纳税人—政府”这组关系密切相关。^② 早在1893年尚茨教授提出经济效忠理论时，这一理论就被认为是“回到过时的受益原则，而偏离了累进所得税的理念”。^③ 因此，经济效忠理论与受益原则之间不会自相抵牾。

然而，经济效忠理论没有进一步阐释为什么提供了经济利益就可以确证征税权的合理性，而只是建立在提供经济利益就应当征税的经济直觉之上。^④ 正是由于经济效忠理论缺乏规范内核，无法明确框定其内涵与外延，因而难以指导后续涌现的技术性规范，也无法为应对数字经济税收挑战提供充足理据。虽然经济效忠理论缺席，但是受益原则可以填补这一理论空缺。作为一项经典且古老的税收原则和规范性概念，传统的受益原则建构起“国家—公共产品—纳税人”的规范结构，以公共产品供给的视角审视纳税人从政府获取的利益量。因此，受益原则可以尝试吸收经济效忠理论的有益之处，构建出国际税收管辖权分配领域的理论框架体系。

在受益原则视角下，税收是纳税人享受公共服务所应支付的对价，是国家支出的补偿。作为一项规范性概念，传统受益原则如何描绘国家与纳税人之间基于税收的互动关系，而这种互动关系又何以产生，成为后续论证之前需要解决的前置性问题。

学界主流观点认为，税收是一种公法之债，^⑤ “国民基于对‘公共产品’的需求，自愿让渡

① 《1923年报告》中提到的交换理论（the exchange theory），也即受益原则。Senator Einaudi *et al.* , “Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee, Economic and Financial Commission”, Australian Digital Collections, [https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default](https://adc.library.usyd.edu.au/view?docId=split/law/xml-main-texts/brulegi-source-bibl-1.xml;chunk.id=item1;toc.depth=1;toc.id=item-1;database=;collection=;brand=default(last%20visited%2028%20December%202022)) (last visited 28 December 2022).

② 阿维·约纳教授认为：“经济学家在《1923年报告》中选择量能课税原则仅仅只是一种理论上的偏好，类似于经济学家对于居民国课税的理论偏好。” See Reuven S. Avi-Yonah, “All of A Piece Throughout: The Four Ages of U. S. International Taxation”, (2005) 25 *Virginia Tax Review* 313, p. 318.

③ Klaus Vogel, “Worldwide vs. Source Taxation of Income — A Review and Re-evaluation of Arguments (Part 1)”, (1988) 8-9 *Intertax* 216, p. 219.

④ Xiaorong Li, “A Potential Legal Rationale for Taxing Rights of Market Jurisdictions”, (2021) 13 *World Tax Journal* 25, p. 46.

⑤ 学界虽一致承认税收具有债的属性，但是对于税收债权债务关系理论，学界尚存在分歧。有学者认为，以债权债务关系的视角审视税收法律关系，主要是为了特定时期彰显税法学科的独立性，税收权力关系理论同样可以实现控权功能。参见侯卓：《“债务关系说”的批判性反思——兼论〈税收征管法〉修改如何对待债法性规范》，载《法学》2019年第9期，第141—144页。

部分私产以税的形式缴纳给国家”。^①一旦税收脱离这种权利让渡的模式，那么国家税收债权与公民税收债务之间的横向关系，就可能向纵向结构偏移，转而强调税收权力主导下的“管理—服从”关系。因此，税收关系可以视为国家与公民之间缔结的有关公共物品供给的一项公法契约，税是公民所要付出的必要成本。

传统受益原则精准地呈现出国家与纳税人之间权利义务的交换关系。作为公共服务的提供者，国家以债权人的身份请求公民履行纳税义务，公民随之让渡部分私有财产权，以保证公共服务的存续。这本身就构成受益原则的理论言说。在这之中，税收、公法之债以及税收利益相互交织，纳税人有义务依据其获得的利益向国家支付税款，国家也不得超出这一范围肆意征税，由此呈现出权利和义务的相互交换，也彰显出一种控权理念。^②

因此，在国内税法层面，受益原则建构起国家与纳税人（公民）之间的“权义交换”关系，这不仅让征税行为拥有合法性，而且赋予政府本身以合法性。^③在政治哲学层面，基于纳税人与国家之间的公法契约关系，纳税人享受公共服务的权利（受益于公共服务）产生纳税义务，而国家提供公共服务的义务产生征税权力。在经济层面，基于公法债权债务关系，纳税人享受公共服务的权利可以转换为纳税人从政府提供公共服务中获得经济利益，国家需要通过税收的方式对公共服务的成本予以补偿。因此，虽然在经济层面，经济效忠理论与受益原则的内核相近，但是经济效忠理论始终未能成为一项规范性概念，无法触及政治哲学领域，无法深入论述纳税人与国家之间的权利义务交换关系，也就难以为主权国家的征税正当性作出系统性回应。

（二）国际税法场域的受益原则

在国内税法的场域内，传统受益原则固守对价关系，加之公共产品及其衍生利益难以量化，导致量能课税原则在税收正义与所得税领域占据绝对的主导地位。^④在特定目的税领域，受益原则依旧拥有生命力。以环境保护税为例，其针对特定群体，以使用者中所获利益的多寡决定应纳税款的数目。因此，受益原则在国内税法语境中，讨论空间大多局限于特定目的税，而量能课税原则成为各国课征所得税的理论基础。但是，当受益原则进入国际税法的场域之中，其内核是否会改变，能否作为国际税收管辖权分配的基础性原则？

有学者认为，当受益原则进入国际税法的场域时，其拥有适用的空间，但是多用于证成来源国的征税权。阿维·约纳（Reuven S. Avi-Yonah）教授认为，来源国征税权建立在受益原则的基础之上。^⑤从受益原则的角度看，来源国为跨国企业在其境内开展业务提供着关键的利益，包括基础设施、教育、稳健的经济政策（例如保持汇率稳定或低利率）以及法律保障在内的诸多公共产品或服务，跨国企业来源于其境内的收入均受益于来源国提供的公共产品或公共服务。^⑥因此，国际税法场

① 张富强：《论税权二元结构及其价值逻辑》，载《法学家》2011年第2期，第46页。

② 李刚：《契约精神与中国税法的现代化》，载《法学评论》2004年第4期，第36页。

③ Joseph M. Dodge, “Theories of Tax Justice: Ruminations on the Benefit, Partnership, and Ability-to-Pay Principles”, (2005) 58 *Tax Law Review* 399, p. 402.

④ 叶金育：《环境税量课税原则的诠释、证立与运行》，载《法学》2019年第3期，第75页。

⑤ Reuven S. Avi-Yonah, *International Tax as International Law: An Analysis of the International Tax Regime* (Cambridge University Press, 2007), p. 11.

⑥ Reuven S. Avi-Yonah, “Tax Competition, Tax Arbitrage, and the International Tax Regime”, (2007) 61 *Bulletin for International Taxation* 130, p. 135.

域的受益原则同样关注纳税人享受公共服务与国家提供公共服务之间的“权义交换”关系。至于不同之处，主要体现在以下三点。

第一，不同于国内税法，国际层面的受益原则将纳税人区分成居民纳税人与非居民纳税人。居民纳税人与居民国之间的关系，属于国内法范畴。相较于非居民纳税人，居民纳税人更深度地享受着该国的公共产品和公共服务，享受非居民无法拥有的政治权利。因此，受益原则与居民国征税权之间本身就有紧密的关联。讨论的关键在于非居民纳税人，其仅仅只是经济活动的参与者，能否依据受益原则对其行使征税权。

第二，国际税法层面的受益原则旨在证明一国对其境内产生的收入行使征税权的合理性，不论其是否是居民纳税人。^① 在传统国内税法的语境下，受益原则重点关注国家与纳税人之间的“授权—控权”关系，即回答征税权来源于何处，用以彰显纳税人私人财产权，约束国家征税权。虽然国际税法领域的受益原则建立在国内法的基础之上，但是在国际税法层面受益原则主要是为了解决征税权争夺的问题。

第三，国际税法层面受益原则关注的焦点是跨国企业，而传统受益原则聚焦公民的个人权利与国家权力的互动关系。虽然自然人的流动性正逐渐增强，可以在全球范围内诸多不同税收管辖区获取收入，但是自然人的身份容易锁定且不易变换，税收征管尚无实质性障碍。不同于自然人，追踪企业的税收居民身份、股权结构乃至利润来源都非易事。因此，混合着无形资产、特别地域优势（location-specific advantages）等诸多因素的超额利润如何被追踪，如何分配税收管辖权成为受益原则在国际税法领域立足的关键。^②

（三）传统受益原则在国际税法领域面临的质疑

虽然受益原则是一项古老的税法理论，但是相较于量能课税原则，不论在国内税法还是在国际税法层面，都未受到足够重视，也面临众多质疑。具体而言，在国际税收管辖权分配领域，对受益原则的质疑主要体现在理论、现实以及技术3个层面。

首先，就理论层面而言，受益原则难以摆脱对价和量化的质疑。就传统的受益原则而言，受制于“税收—受益量”的对价关系，受益原则无法对应纳税额进行量化。由于公共物品和公共服务难以确定受益者，也就无法确认个体从国家处获得的受益量。因此，受益量的评估和量化不仅存在困难，而且可能落入主观判断的窠臼之中，增加了征管成本和不确定性。

其次，就现实层面而言，受益原则可能造成国际税收管辖权分配的泛化。在全球化的浪潮中，跨国企业可能受益于多个税收管辖区的多重因素，这些因素包括了市场、公共服务、无形资产等。由于跨境资本和无形资产的流动，单笔交易可能受益于数个乃至数十个国家的公共服务，如果每个税收管辖区都有权依据受益原则主张征税权，这无疑会加剧国际税收领域的混乱局面。^③ 因此，跨国企业的利润无法依据受益量精准地归属于某一税收管辖区。

最后，就技术层面而言，受益原则无法确定应税所得和应税门槛。量能课税原则指导的企业

① Wolfgang Schön, “International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)”, (2009) 1 *World Tax Journal* 67, p. 75.

② 地域特殊优势是某个地域内在固有的特征，或者因为某个地域而产生的特征。跨国企业可以通过选址节约等方式，释放地域特殊优势的商业价值，从而产生剩余价值。参见李金艳：《地域特殊优势：转让定价领域中新的颠覆性因素（上）》，载《国际税收》2017年第5期，第38—41页。

③ 张泽平：《数字经济背景下的国际税收管辖权划分原则》，载《学术月刊》2015年第2期，第85页。

所得税以利润作为征税对象。传统受益原则以受益量为征税对象，无法协调“受益—利润”之间的关系。即使纳税人受益于公共物品的程度可能与企业规模、行业、运营模式有一定关联，但是企业利润与公共产品之间缺乏明确的关联，因为一家公司无论是亏损还是盈利，都会享受一定数量的公共产品。^①在量能课税原则的指导下，只有具备税收负担能力（利润）的企业才应当成为纳税人。一旦采纳传统受益原则，是否意味着企业一旦享受公共服务，无论利润产生与否均需要纳税？这可能导致非居民企业普遍地成为纳税主体，跨国企业只要展开跨境经营，就可能成为它国纳税人。虽然常设机构面临诸多挑战，但是其标准清晰、易于遵从是不争的事实。反之，传统受益原则却无法提供应税所得和应税门槛的具体技术标准。

因此，着眼于国家与纳税人“权义交换”的传统受益原则进入国际税法的场域后，面临诸多诘问。然而，摆脱对价和量化的质疑，受益原则能否顺利解缚？通过弱化受益原则中“税收与受益量”之间的严格对价关系，转而探求“受益与利润”之间的关联是受益原则内涵转向的关键，也成为受益原则辩护的突破口。

三 为受益原则作为国际税收管辖权分配基础辩护

虽然传统受益原则备受质疑，但是在 BEPS 行动计划和“双支柱”方案缺乏理论基础，经济效忠理论又日渐衰微的背景下，笔者尝试为受益原则辩护，论证其可以成为国际税收管辖权分配的基础性原则。当褪去对价与量化的传统束缚时，受益原则可以获得体系化的时代内涵，为国际税收管辖权分配贡献智识。

（一）受益原则与国际税收管辖权分配相关原则的对比

1. 受益原则与量能课税原则

国际税法针对企业征税，关键在于追踪利润。企业利润的定性、定量以及利润的来源，主导着既有国际税收管辖权的划分规则。量能课税原则之所以成为基本原则，是因为企业的支付能力体现为利润，这是一项客观、易量化的要素。但是，量能课税原则的问题在于，将纳税义务与从政府支出中获得的利益脱钩，而这一点可能是造成税收（无序）竞争的重要推手。^②量能课税原则关注纳税人的税收负担能力，由于税收负担能力的判定“不受地理和政治边界的限制”，也不关注纳税人的应税所得到底来源于国内还是国外，所以“任何税收只要意图衡量纳税人的整体税收负担能力，都会倾向于以居住地为基础、对其全球收入征税”。^③现行国际税法对纳税人税收负担能力的偏好，让居民国逐渐在国际税收领域掌握主导权，而市场国与来源国却缺乏足够的话语权。

① Wolfgang Schön, “International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)”, (2009) 1 *World Tax Journal* 67, p. 76.

② Ian Roxan, “Limits to Globalisation: Some Implications for Taxation, Tax Policy, and the Developing World”, LSE Law, Society and Economy Working Papers, 2012, p. 16, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1995633 (last visited 28 December 2022).

③ 由于居民国便于收集纳税人的涉税信息而易于征管，以及纳税人与居民国存在特殊政治纽带关系，由此导致税收制度设计会偏向于居民国。See Wolfgang Schön, “International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)”, (2009) 1 *World Tax Journal* 67, p. 71.

在国际税法领域，量能课税原则可以成为居民国征税权的理论基础，也可以作为国际税基确定的理据，但是对于税收管辖权划分和来源国征税权的论证，量能课税原则就稍显薄弱。第一，量能课税原则难以成为来源国征税权的理论基础。以量能课税原则为基础的所得税关注“总所得”（gross income）的概念，包括从各种来源取得的所得。^①然而，来源国主张的征税权仅仅针对来源于其境内的所得，而非企业的“总所得”，也就无法完整反映企业的税收负担能力。第二，量能课税原则可以确定税基，但是对于税收管辖权划分而言，却无法充当基础性原则。如果以切蛋糕来具象化国际税收的全过程，量能课税原则有助于衡量蛋糕的大小，但是却无助于公平地分配蛋糕。^②第三，量能课税关注的税收负担能力，体现为一种经济能力，但是在经济全球化与数字化的时代，对企业利润的贡献可能不仅仅来源于货币性的支付，用户参与、选址节约（location savings）等非货币性要素（包括地域特殊因素）同样可以为企业贡献超额利润。此时，仅仅抓住经济意义上的税收负担能力，关注利润的货币性来源，在数字经济背景之下无法实现国际税收管辖权的公平分配。

因此，量能课税原则可用来确定税基，却不宜充当国际税收管辖权分配的基础性原则。那么，相较于量能课税原则，受益原则能否替代其成为国际税收管辖权分配的基础？与量能课税原则关注税收负担能力不同，受益原则的核心要件是国家与纳税人之间的“权义交换”关系。纳税人与来源国和市场国、纳税人与居民国将被放置于同一坐标系之中。无论是来源国、市场国，还是居民国，只要税收管辖区可以为企业经营提供利益，那么就有权分享税收利益。鉴于此，受益原则在税收管辖权分配领域，比量能课税原则更具解释力与包容性。只是在税基确定层面，传统受益原则立足于享受公共服务的数量（受益量）与税收之间的对价关系，造成受益量的确定呈现出主观化和无法量化的问题。

2. 受益原则与价值创造原则

由于跨国企业的纳税地往往与实际经济活动发生地不符，用户和消费者对于利润的贡献也被广泛忽视，加上经济数字化的推波助澜，使得国际税法体系不得不对这些税基侵蚀与利润转移现象作出回应。随后，价值创造原则横空出世，并逐渐站上国际税法改革舞台的中央。随着 BEPS 行动计划的推进，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被征税。^③ BEPS 第 8—10 项行动计划更是以“确保转让定价结果与价值创造保持一致”为名，让价值创造原则更加炙手可热。^④然而，2020 年 1 月，当 OECD/G20 包容性框架的成员同意推进“统一方法”时，他们认为首要目标是通过扩大市场国的征税权以谋求全球共识，而价值创造这一原则只是被顺便提及。^⑤在 2020 年发布的《支柱一蓝图报告》（Report on the Pillar One Blueprint）中，价值创造原则更是销声匿迹。短短几年，价值创造从一项共识性原则到鲜少提及，原因何在？

① 施正文：《“应税所得”的法律建构与所得税法现代化》，载《中国法学》2021 年第 6 期，第 165 页。

② Wolfgang Schön, “International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)”, (2009) 1 *World Tax Journal* 67, p. 73.

③ 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》，载《国际税收》2021 年第 9 期，第 3 页。

④ See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation, Action 8 – 10: 2015 Final Reports* (OECD Publishing, 2015), pp. 1 – 3.

⑤ Wolfgang Schön, “Is There Finally an International Tax System”, (2021) 13 *World Tax Journal* 1, p. 8.

价值创造是一项足够宽泛的征税权分配原则，足以用来回应来源国和居民国主张的任何一项征税权。但是，正是这种模糊性，导致价值创造在广受追捧的同时，也备受质疑。一方面，价值创造可以归因于雇员、生产、消费、管理等众多因素，其内涵宽泛而模糊。另一方面，价值创造是一个描述性原则，而非规范性原则。^① 有观点认为，价值创造原则只是受益原则的翻版，^② 当某一个税收管辖区通过公共服务为企业的价值创造作出贡献，那么受益原则自然与价值创造原则产生关联。但是，受益原则与价值创造原则的规范内核并不相同，其差异体现在如下两个方面。

第一，价值创造并非一项规范性原则。规范性原则需要具备约束性和义务性，^③ 还需要“摆脱经验性的限定，而使之具有普遍意义”。^④ 价值创造原则中唯一清晰的是，在没有实际经济活动的管辖区内不创造价值。宽泛恣意的内涵致使价值创造原则无法脱离经验性认知，产生规范意义层面的约束性和义务性。相较于新近提出的价值创造原则，受益原则作为一项古老的税法基本原则，其规范基础相对成熟。

第二，价值难以在全球范围内进行分配。若以价值创造作为国际税收管辖权分配的基础，即使已经认定跨国企业在某一税收管辖区内创造了价值，由于征税对象是价值而非利润，价值的计算和分配也异常艰难。在价值创造原则问题最为凸显的用户参与领域，用户参与创造的价值与跨国企业的利润或者营收之间具有何种联系，也尚不明确。即使欧盟委员会认可价值创造这一原则，也不得不承认“在一个数字化的世界里，价值为何、如何衡量、在何处创造并不清晰”。^⑤

因此，OECD 游离的态度导致“在国际税收领域引入‘价值创造’并非锦上添花，而是有心无力”。^⑥ OECD 没有利用价值创造原则重塑国际税收管辖权分配制度，只是借鉴其理念改造了部分技术性规则，反而让整个体系陷入更加不连贯和复杂化的境地。^⑦

在国际税收管辖权分配领域，不论是经济效忠理论、量能课税原则、价值创造原则，还是受益原则，均拥有其支持者。受益原则回归国家与纳税人这组传统的法律关系当中，其规范内核与分析路径更加清晰，国内税法领域对于受益和利益的规范研究更为坚实。相比较而言，经济效忠理论与价值创造原则缺乏这种规范基础，量能课税原则又无法提供体系化的征税权分配理路。当然，受益原则仍旧需要回应受益量难以确定的一贯质疑。

（二）受益原则的体系化诠释

计算受益量与衡量价值创造一样举步维艰，这是传统受益原则面临的主要质疑。如果受益原则无法精确衡量特定税收管辖区贡献了多少利益，各国可能转而使用更粗糙、更武断的措施来代

① Michael Devereux and John Vella, “Taxing the Digitalised Economy: Targeted or System-Wide Reform?”, (2018) 4 *British Tax Review* 387, pp. 393 – 394.

② Michael P. Devereux and John Vella, “Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System”, European Tax Policy Forum Policy Paper, 2018, p. 6, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759 (last visited 28 December 2022).

③ 郭贵春、赵晓聃：《规范性问题的语义转向与语用进路》，载《中国社会科学》2014年第8期，第69页。

④ 雷磊：《“地方法制”能够成为规范性概念吗》，载《中国法律评论》2019年第3期，第36页。

⑤ European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council-A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*, Brussels, 21.9.2017, COM (2017) 547 final.

⑥ 洪菡珑：《引入“价值创造”是锦上添花还是有心无力？》，载《国际税收》2021年第2期，第48页。

⑦ Michael P. Devereux et al., *Taxing Profit in a Global Economy* (Oxford University Press, 2021), p. 109.

替受益量的计算，恣意主张征税权。但是，受益原则本身并未僵化。从古典迈向现代版本，受益原则的内涵可以被体系化地诠释，以应对数字经济带来的国际税收挑战。

在受益原则的构成要件中，作为客体的“利益”至关重要，何为利益，利益以何种形式表现应当率先厘清；其次应当确定主体要件，何者提供利益，何者获取利益；最后应当判定主体、客体及其后果之间是否存在因果关系。以主体、客体以及因果关系为构成要件，可以体系化地诠释受益原则的内涵。

1. 客体：利益

第一，利益与利润之间存在内在关联，受益原则中的利益与量能课税原则中的负担能力（利润）之间的关系并非泾渭分明。

在国内税法层面，受益原则必须通过纳税人或者其代表在政治过程中实现：公共产品的边际效用和它们价格之间的相等关系，不能由某个人来确定，而是应该由公民及其代表一起磋商。^①“如果多数人认为，公共服务的利益将平等地惠及所有人，那么根据受益原则来征税，结果就是直接按照纳税能力的比例来征税。”^②因此，受益原则不再热衷于计算国家给予某一个纳税人的利益量，转而承认一国之内公共服务的普及性，只要纳税人从中获益，那么国家就有向其课税的理据。至于税基如何计算，可以依据公法契约框架下多数人接受的受益衡量标准，采用符合纳税人经济负担能力的方式。

进入国际税法领域，在国与国之间存在着公平分配税收的问题，每个国家或税收管辖区提供的公共服务理应获得相应的税收。^③无论是居民企业还是非居民企业，只要从政府公共服务中受益，政府就有权行使征税权。只是如同前述，税收与受益量之间的关系并非严格的对价关系。政府无需精确计算其为纳税人提供的利益量，而是以公法契约框架下多数人决定的标准进行衡量。这就意味着，即使政府拥有征税权，纳税人也不会是所有享受公共服务的企业，而是符合多数人决定的课税标准、具有经济负担能力的企业。因此，以受益原则为基础建立起的国际税收管辖权分配体系，不再是传统意义上依据各国政府提供利益的比例分配征税权。

由此而言，受益原则中的利益与量能课税原则中的负担能力（利润）之间存有内在勾连。受益原则无需执着于量化纳税人从税收管辖区获得的利益，受益原则也可以从严格对价关系中解缚，转向以公法契约框架下多数人决定的课税标准。

第二，利益的表现形式多元，包括公共产品、非公共产品、供给端、需求端、货币化利益以及非货币化利益等诸多形式。其一，利益不局限于公共产品，非公共产品同样可以提供利益。数字经济时代，各个税收管辖区可以提供的利益不仅体现在传统的公共产品层面，即政府的基础设施建设、教育水平、法律体制等，而且体现在用户、竞争环境、数据等非公共产品层面。其二，利益不仅受到供给侧的影响，也受到需求侧的影响。企业利润取决于其商品与服务的价格与销售

① [瑞典]奈特·维克塞尔：《正义税收新原则》，载[美]理查德·A. 马斯格雷夫、[美]艾伦·T. 皮考克主编：《财政理论史上的经典文献》，刘守刚、王晓丹译，上海财经大学出版社2015年版，第110页。

② [瑞典]埃里克·林达尔：《税收理论中的几个争议问题》，载[美]理查德·A. 马斯格雷夫、[美]艾伦·T. 皮考克主编：《财政理论史上的经典文献》，刘守刚、王晓丹译，上海财经大学出版社2015年版，第293页。

③ [美]理查德·A. 马斯格雷夫：《比较财政分析》，董勤发译，格致出版社、上海三联书店、上海人民出版社2017年版，第171页。

量，“某种商品在特定市场上的销售量和价格，受到供给和需求两方面因素的影响”。^① 追溯至《1923 年报告》，其中提及生长在美国加利福尼亚州的桔子，在采摘之前并未产生财富；它们被包装、运输甚至放在欧洲国家的超市货架上时，财富也未产生；只有当消费者购买它之后，财富方才产生。^② 可见，需求侧对于企业营收同样重要。其三，利益不再局限于货币化利益，非货币化利益也可以让企业受益。一方面，纳税主体可以从来源国的货币性支付中获得利益，这是国际税法关注的传统情境；另一方面，市场国的消费行为、用户参与以及数据收集同样可以提供利益，以广告收入为主，充分体现用户参与的互联网搜索引擎和社交软件企业受益尤为显著。英国财政部与税务海关总署（Her Majesty's Revenue and Customs, HMRC）在开征数字服务税（digital services tax）时主张，既有税法忽视了用户在数字服务中的贡献，这对于公司税制的公平性、可持续性和公众接受度而言构成了根本性挑战。^③

可见，在经济全球化和数字化的浪潮下，利益不仅载体多元，而且可以与量能课税原则的负担能力（利润）之间产生内在关联。利益不再是传统受益原则语境下受限于严格对价关系的古老概念，反而成为公法契约框架下依据多数人标准进行衡量的多元概念，为受益原则的时代转型奠定坚实基础。

2. 主体：受益主体与授益主体

利益拥有多元表现形式，以基础设施、法律制度为代表的公共产品的提供者毫无疑问是政府。但是，诸如用户参与、市场需求等非公共产品或非货币性利益的直接提供者并非一国政府，而是境内的用户和消费者。不可否认，无论是提供公共产品的一国政府，还是用户与消费者，都是某一地理边界内的主体。基于地理位置（geographic location）的概念，利益拥有地理边界，而税收管辖区的地理边界决定着利益来源于何处。^④ 无论是地理边界内的基础设施和法律制度，还是用户和消费者，均置于政府与纳税人之间“权义交换”关系的总体框架中。总之，在特定管辖区内发生的利益交换，都可以归结到“政府—纳税人”这对主体上。

首先，授益主体是一国政府。当政府提供公共产品时，授益主体毋庸置疑是政府。然而，当用户和消费者从用户参与和需求端提供利益时，政府并非当然的授益主体。以数字平台的用户参与为例，数字平台通常不会为用户创造的内容而直接向用户支付费用，却利用用户积极参与生成的内容与数据，通过广告等其他业务实现营利，甚至获得竞争优势。^⑤ 此时，用户与数字平台之间缺少有对价的利益交换。但是，数字平台源源不断地通过用户所在地的网络基础设施，与用户之间建立联系、获取利益。因而，在数字平台的用户参与中，利益提供者不仅仅是用户，作为网络基础设施的建设者和用户培育的主体，用户所在地的政府不应当被排除在外。

其次，相较于授益者，受益主体相对广泛，居民企业、非居民企业、居民个人以及非居民个人都可能获取利益。对于居民纳税人与非居民纳税人的判定，企业所得税是以企业成立地或者实

① 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》，载《税务研究》2021年第5期，第23页。

② Michael P. Devereux et al., *Taxing Profit in a Global Economy* (Oxford University Press, 2021), p. 8.

③ See HM Treasury and HM Revenue and Customs, “Digital Services Tax: Consultation”, 2018, p. 3, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816389/DST_response_document_web.pdf (last visited 28 December 2022).

④ Mitchell A. Kane, “A Defense of Source Rules in International Taxation”, (2015) 32 *Yale Journal on Regulation* 311, p. 315.

⑤ 毛彦：《数字经济时代的区际税收挑战：成因与应对路径》，载《财政科学》2021年第5期，第58页。

际管理机构所在地为标准,个人所得税是以自然人的居住时间为标准。^① 总之,纳税人概念并未受到地理位置的限制,无论居民或非居民,只要满足法定条件,都可以成为企业所得税和个人所得税的纳税主体。受益主体亦然,只要从特定管辖区获取利益,无论是否具备居民身份,他们与该管辖区之间均构成“权义交换”关系。但是,同为受益主体,居民与非居民之间利益获取的途径与程度必然存在差异,下文将对此展开详述。

3. 因果关系:受益来源规则

确定受益原则的主客体之后,授益者的利益提供与受益主体的利益获取之间仍然需要具备一定的因果关系,逻辑关系才可以被证立。如果因果关系无法被证明,受益原则的成立就缺乏足够的法理正当性。^②

在因果关系的判定中,基于利益的多元性、交易的复杂性与税收主权,可以采用因果关系的推定。精确推导因果关系的诉求,在国际税法领域难以实现。其一,摆脱受益量化是受益原则转型的关键。一旦因果关系的证明需要计算纳税人的受益量,那么受益原则势必回到传统状态,转而失去活力。其二,经济全球化与数字化致使企业的价值链分散在不同的税收管辖区内,即使运用复杂的转让定价工具,也难以精确计算跨国企业从每个管辖区中获取的利益。因此,在国际税法领域,受益因果关系的证立可采推定的形式。

在国际税收管辖权分配中,受益因果关系推定的基础是纳税人与政府之间的公法契约关系。这种契约关系体现为政府作为授益主体,在其辖区向纳税人提供利益,而纳税人作为受益者,理应给予回馈。基于纳税人与政府之间的契约关系,只要纳税人从特定管辖区获得利益,就可以推定其从中受益。至于因果关系如何推定,如同管道的对接和连通作业,寻找到利益的来源,将受益结果归于该来源至关重要。

因果关系推定的具体展开依赖受益来源规则。受益来源规则是找寻利益来源、受益结果归因的关键规则,主要分为3步:第一步,确定授益者与受益者;第二步,判定受益结果,即纳税人是否进入特定税收管辖区,并且从中受益,这种受益可以表现为企业利润、货币性支付乃至用户参与;第三步,如果纳税人从特定管辖区获得利润、货币性支付,或者运用辖区内的用户参与或者市场,我们就可以推定其从中受益,同时因果关系成立。在受益原则的框架下,受益来源规则可以为因果关系推定提供理论支撑。在技术层面,受益来源规则可以体现为收入来源规则(revenue sourcing rules),用以指导国际税收管辖权的配置。

综上,受益原则可以褪去对价与量化的传统束缚,获得体系化的时代内涵。从受益原则的构成要件出发,利益不仅可以与利润产生勾连,而且表现形式多元。政府作为授益者提供利益,无论是居民还是非居民,只要具备受益者身份,且受益结果与授益行为之间可以推定因果关系,那么其有义务缴纳相应税款。据此,以“主体—客体—因果关系”为构成要件,可以体系化地阐释受益原则的时代内涵。同时,受益原则只是国际税收管辖权划分的原则,而非税基确定的原则。至于税基确定规则,受益原则可以为其提供指导,但是具体的税基确定规则,应当交由具体的技术性规范解决。

① 参见《企业所得税法》第2条、《个人所得税法》第1条。

② 张新宝:《“公平责任”的再定位》,载《法商研究》2021年第5期,第17页。

（三）以受益原则为基础的国际税收管辖权分配：以“公法契约—商业契约”为分析框架

在国内税法层面，政府与纳税人之间是一种以提供公共服务换取征税权的公法契约关系。进入国际税法场域，这种公法契约无法普遍适用。当非居民纳税人离开其居民国，进入来源国或者市场国时，其无权基于公民身份主张政治权利。非居民纳税人立足于商业营利目的，主动进入非居民国境内，利用当地的市场、基础设施建设以及消费者等要素从事生产经营或者投资活动。因此，非居民纳税人与来源国、市场国之间并不存在公法契约关系。那么，双方之间是否构成一种基于意思自治的商业契约关系？^①

之所以运用契约工具作为受益原则的分析框架，是因为受益原则的本质在于交换，这与契约的内核不谋而合。构成契约的关键在于双方意思一致，而非要求双方当事人的法律地位全盘对等。^②对于居民国而言，正是由于拥有了来自纳税人代表的同意，政府的征税权方才具备合法性。^③对于来源国和市场国而言，其税法规则与税收协定皆已公示，非居民是否在其境内从事经营或者参与投资全凭自我意志，既不存在政治束缚，也缺乏强制力约束。非居民自愿认可来源国或者市场国提供的税务规则，双方意思一致，自然应当依据契约行事。因此，在受益原则的框架之下，一国政府既可以依据公法契约关系，向境内的居民纳税人主张征税权；也可以依据商业契约关系，向境外的非居民纳税人合理地主张征税权。

1. 以公法契约为基础的居民国征税权

居民国为居民纳税人提供了诸如外交保护、税收同意权等政治权利，以及企业内部治理结构、私人财产权保障和知识产权维护等法律秩序，这些权利和秩序在全球化的背景下并未丧失意义。居民企业的设立程序、组织结构以及经营决策等关键事项，均严格遵循居民国的法律规范。不论是政治权利还是法律体系，均是一国政府与纳税人基于公法契约关系形成的，居民企业无疑置于公法契约的框架之中，从政治权利和法律秩序中受益。因此，基于公法契约，居民国有权对居民企业和居民个人行使征税权。^④

然而，相较于居民个人，居民企业受到公法契约的影响相对微弱。企业自身无法享有公法契约所带来的政治权利。即使自然人作为企业的最终利益归属者，在经济和资本全球化的背景下，企业的居民国与股东的居民国常常分离。居民企业通过居民股东享受政治权利、实现政治效忠的色彩已不再强烈。

2. 以商业契约为基础的市场国征税权^⑤

既有国际税法没有为市场国主张征税权提供理论依据。面对经济数字化带来的税收挑战，市场国是否拥有征税权、理据为何，成为近年来国际税收领域的核心议题。“双支柱”方案尝试利

① Shay Moyal, “Back to Basics: Rethinking Normative Principles in International Tax”, (2019) 73 *Tax Lawyer* 165, p. 183.

② 陈治：《税收征管中契约工具的运用及其法治应对》，载《现代法学》2021年第6期，第137页。

③ 熊伟：《重申税收法定主义》，载《法学杂志》2014年第2期，第24页。

④ 参见《企业所得税法》第2条第2款、第3条第1款。

⑤ 市场国与来源国的意涵在大多语境下重合，只是数字经济时代企业可以从纯粹的用户参与而不仅仅是消费行为中获利，而不要求产生任何货币性支付，这让市场国概念具备独立讨论的价值。因此，本文重点分析市场国征税权的合理性，来源国征税权前文已述。

用支柱一金额 A 向市场国分配征税权，这种用“行动代替口号”的做法，足以彰显市场国征税权的重要程度。但是，“双支柱”方案没有给出一以贯之的理论依据，用以支撑它向市场国分配征税权的现实行动。因此，本文尝试运用受益原则的商业契约工具，为市场国征税权提供理论支撑。

市场国之所以拥有征税权，是因为其市场、制度以及基础设施持续为企业经营提供利益。当非居民离开居民国，自愿进入某一税收管辖区从事经营活动，一种区别于公法契约的商业契约关系旋即产生。不同于居民国的征税权，市场国与非居民纳税人之间缺乏天然的政治联系。但是，基于营利目的的商业契约关系替代了这种政治联系，进而形成税法层面的利益交换关系。在南达科他州诉韦费尔公司案（*South Dakota v. Wayfair, Inc.*）中，美国联邦最高法院认为：

创造一个理想的家园需要地方政府拥有财政资金。州税为警察和消防部门提供财政资金，以保护不动产安全、确保货物安全交付；维护公共道路、提供市政服务，以便企业与客户沟通；……有助于健全地方金融机构和法院，协助提升“消费信心”，促进企业的销售活动。^①

虽然上述案件旨在描绘美国各州之间关于销售税征税权分配的图景，但是国际税法层面市场国征税权的理据与此也相通。作为消费者所在地，市场国提供了广阔的市场和庞大的消费群体，创造理想的消费环境，搭建与之相关的法律制度与交易机制。同时，其税收规则也早已广而告之。如果非居民企业自愿接受市场国拟定的税收规则，那么双方之间基于意思自治的商业契约关系成立，非居民企业有权享受税收管辖区的市场、制度以及基础设施等利益，代价便是依据这份隐性的商业契约缴纳税款。

面对数字经济带来的税收挑战，受益原则的商业契约模式依旧适用。当跨国数字巨头无需任何物理连接，就可以在全球范围内发掘用户、培育市场并且赚取高额利润时，现有的常设机构规则无法实现税收管辖权的公平分配。例如，社交媒体平台的绝大多数内容由用户产生，一旦平台吸纳更多用户参与和分享内容时，用户的体验便会增强，进而形成网络效应（network effect）。^②在这种模式下，社交媒体平台通过收集、处理以及分析用户数据，向第三方提供广告投放服务的方式赚取利润。现实中，市场国为非居民企业提供了成熟的市场、具备消费潜力的消费者以及贡献数据的用户，同时市场国的本地网络基础设施是数字企业与用户之间建立远程连接的物理基础，加上多数国家实施数据跨境自由流动的政策，导致高附加值的用户数据流向境外。跨国数字企业已经从此模式中获利，市场国有理由依据这种商业契约关系公平主张征税权。

四 受益原则作为国际税收管辖权分配基础的建构路径

在数字经济时代，国际税收管辖权分配无论在理论原则层面，还是规则适用层面，面临的

① *South Dakota v. Wayfair, Inc.*, 138 S. Ct. 2080 (2018). 1992 年奎尔公司诉北达科他州一案同样如此，参见 *Quill Corp. v. N. Dakota By & Through Heitkamp*, 112 S. Ct. 1904 (1992)。

② 网络效应指“用户的决定可能会对其他用户获得的利益产生直接影响”。See OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy Action 1: 2015 Final Report* (OECD Publishing, 2015), pp. 70 – 71.

挑战和冲击不胜枚举。受益原则作为国际税收管辖权分配基础，内涵多元且足够包容，可以保证国际税法改革的韧性。受益原则为居民国、来源国和市场国主张征税权提供系统性理论基础的同时，可以为现有的国际税法改革提供理论支撑，也可以指导后续改革中有关技术性规则的设计。

（一）受益原则为既有国际税法改革提供理据

面对数字经济带来的税收挑战和市场国对公平国际税收体系的呼吁，既有国际税法改革主要包括单边、双边以及多边 3 条路径，受益原则均可以为其提供理论支撑。

第一条路径是单边税收措施。主权国家通过制定数字服务税、引入数字型常设机构以及扩大预提税适用范围等方式，从国内税法的角度破除传统国际税收规则的束缚，对跨国数字企业的利润乃至营收征税，以保障市场国的税收利益。征税权本身就是威斯特伐利亚体系下国家主权的一个重要内容。^① 在现有国际税法制度下主权国家无法公平获得征税权的前提下，依据受益原则和税收主权理论，任何税收管辖区都有权主张适当的征税权，各国对于单边税收措施应当保持相对宽容的态度。只是复杂多元的单边税收措施无疑会增加跨国企业的税收合规风险和双重征税风险，也可能滋生各国之间的贸易摩擦。因此，在经济全球化和数字化时代，特定单边税收措施虽然符合受益原则的基本理念，但是并非最优选择。

第二条路径是双边税收协定。双边税收协定范本正在寻求更新，以应对数字经济带来的税收挑战。以《联合国税收协定范本》（United Nations Model Double Taxation Convention）为例，其增加第 12 条 B 款，规定缔约国一方有权对特定自动化数字服务（automated digital services）的利润或营收征税，同时提供数字服务的企业无需在缔约国一方设立常设机构，具体税率由双边谈判决定。^② 基于受益原则，如果企业在缔约国境内利用各项资源，在自动化数字服务领域产生利润或者营收，同时该项利润或者营收与缔约国提供的劳动力、用户以及市场等资源之间存在因果关系，那么缔约国一方理应拥有征税权。尽管国家有权依据各自利益缔结税收协定，但是双边税收协定谈判需要耗费较长时间，同时发展中国家与数字经济强国之间的税收协定谈判能否实现利益均衡也存有疑问。

第三条路径则是多边共识方案。OECD 与 G20 推动的“双支柱”方案是全球瞩目和推崇的国际税改方案，已有 137 个税收管辖区就此达成共识。其中，由于支柱一方案中金额 A 赋予了市场国新的征税权，因而备受关注。但是，“双支柱”方案没有就新的征税权分配给出理论依据，那么受益原则可以填补这一缺憾。本文拟从主体、客体以及因果关系的构成要件逐一检视。首先是主体层面。在经济全球化的背景下，非居民跨国企业利用特定管辖区内的各类型资源，包括政府提供的基础设施、公共服务、法律保护以及辖区内用户的参与以及市场消费行为，进而从中受益，成为受益主体。另一方面，市场国为跨国企业提供成熟的消费市场和用户群体，当跨国企业选择进入该市场或培育用户时，市场国与跨国企业之间的商业契约随之订立；此时，市场国作为授益方，提供成熟的市场、具备消费潜力的消费者以及贡献数据的用户，有权依据商业契约关系要求企业支付相应税款。其次是客体层面。金额 A 的征税范围是跨

① 刘永伟：《税收主权与税收专约的解释依据》，载《中国社会科学》2013 年第 6 期，第 132 页。

② United Nations, “Tax Treatment of Payments for Digital Services”, 2020, pp. 1 - 5.

国企业超额利润的 25%。由于数字经济时代“企业的主要利润已经不再是常规利润，而是因无形资产垄断而形成的超额利润”，^① 而且特定市场需求可以为跨国企业的部分销售创造超额利润，因此市场国有权对这部分超额利润征税。^② 基于前文所述，受益原则既不排斥以利润作为征税对象，而且重视企业从需求侧获取的利益，这就契合了金额 A 对于征税范围的规定。最后是因果关系层面。金额 A 设置了跨国企业营收和利润率门槛，也规定了参与征税权分配的税收管辖区需要满足一定的收入阈值。因果关系推定的关键在于企业受益可否归因于市场国的贡献，支柱一金额 A 之所以设定市场收入阈值标准，就是为了确保跨国企业这部分超额利润与市场国之间具备确切的因果关系，以佐证市场国对于企业利益的贡献并非微乎其微。综上，不论是从主体、客体，还是因果关系的角度，受益原则都可以为支柱一开创性的金额 A 制度提供理论依据。

除却备受瞩目的支柱一金额 A 制度，支柱二方案同样涉及国际税收管辖权分配问题。支柱二方案旨在缓解全球税收逐底竞争问题，当跨国集团境外分支机构的所得税实际税负率不足 15%，居民国有权征收补足税（top-up tax）。^③ 依托支柱二方案，来源国利用税收优惠政策吸引外国投资的能力将会被削弱，居民国征税权也会得到一定程度的强化。^④ 在受益原则的分析框架中，非居民企业利用来源国与市场国的基础设施、劳动力以及消费市场等利益，开展实质经营活动（economic substance activities），所在地政府拥有征税权无可厚非。反之，企业没有进行实质经营，也就意味着在其境内缺乏实质获益。在这种情况下，跨国企业“基于非商业目的、纯粹为降低税负而搭建的组织架构”，^⑤ 就有违受益原则的规范内核。此时，来源国与市场国税收管辖权理应受到限制。然而，如果跨国企业基于合理商业目的在低税率地区从事实质经营活动，支柱二方案恐怕会让这些原本就符合税法精神的商业活动受到影响，增加其税收负担，^⑥ 也让居民国与来源国、市场国之间的利益天平更加失衡。^⑦ 因此，受益原则无法为纯粹规避税收负担的行为及其衍生的征税权提供理论支撑。在这一点上，支柱二方案与受益原则的规范内核相一致。只是支柱二受到税收主权、遏制有害税收竞争以及反避税等多重价值的博弈的影响，在具体技术性规则设计上呈现出目标与操作的双重复杂化。

（二）国际税收管辖权分配中受益原则的制度化展开

受益原则如何指导国际税收管辖权分配的技术性规范，是其制度化展开的关键。在国际税收管辖权分配领域，技术性规范包括收入来源、联结点、税基确定、分部核算以及争议解决等诸多

-
- ① 廖体忠：《国际税收政策的世纪选择与未来出路》，载《国际税收》2021 年第 2 期，第 5 页。
 - 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》，载《税务研究》2021 年第 5 期，第 23 页。
 - ③ 崔晓静、刘渊：《OECD 支柱二方案：挑战与应对》，载《国际税收》2021 年第 9 期，第 53 页。
 - ④ 邓力平、贺慧健、王智炬：《“支柱二”方案、苹果税案与国际税收规则竞争》，载《经济与管理评论》2021 年第 4 期，第 24 页。
 - ⑤ 郝东杰、陈双专：《数字经济跨境课税之“双支柱”方案的创新、影响及应对》，载《税务研究》2020 年第 11 期，第 103 页。
 - ⑥ 崔晓静、刘渊：《OECD 支柱二方案：挑战与应对》，载《国际税收》2021 年第 9 期，第 57 页。
 - ⑦ 支柱二方案尝试通过所得纳入规则（Income Inclusion Rule）、征税不足支付规则（Undertaxed Payment Rule）、应予征税规则（Subject To Tax Rule）以及转换规则（Switch-over Rule），对居民国、来源国以及市场国的利益进行平衡，但是仍然招致部分发展中国家的不信任与谴责。参见薛皓天：《OECD 最低税方案的政策目标与我国的实施路径》，载《税务与经济》2021 年第 4 期，第 18 页。

领域。其中，收入来源、联结点以及税基确定是税收管辖权分配领域的关键规则。本文拟在受益原则的分析框架下，就以上3项规则展开论述。

1. 收入来源规则

收入来源规则的功能是将收入归于特定的税收管辖区，并且与税基确定规则、联结度规则（nexus rules）息息相关。^①虽然在投资与贸易全球化和经济数字化的背景下，跨国企业可以通过合同等形式调整其全球布局与产业链，可以无需物理存在开拓市场、利用用户参与获取利益，但是在受益原则的框架之下，收入来源的确定除了依据传统的货币性利益，还要关注用户、市场等非货币性利益。

第一，确定征税地点是收入来源规则适用的前提。征税权的分配包括四大地点：最终股东所在地、最终母公司所在地、跨国企业的子公司和常设机构所在地以及客户所在地。^②在受益原则的框架下，以上4个地点都可能为跨国企业的营收贡献利益，成为收入的来源。因此，征税地点需要结合具体的业务模式进行判定。

第二，受益原则的框架中，收入来源无需依据商业模式进行细分。2020年《支柱一蓝图报告》根据商业模式进一步细分，区分为自动化数字服务和面向消费者业务，其收入来源规则不同。在2021年10月发布的《“双支柱”方案声明》中，收入来源规则不再对商业模式进行进一步细分。这符合受益原则的基本要求，因为区分不同类型的商业模式可能导致行业歧视和更大的复杂性。

第三，基于受益原则，收入来源规则应当考虑用户参与贡献的利益，用户所在地应当与商品服务的最终消费地一同成为征税地点。一旦收入来源规则中保留用户参与的空白，可能导致主权国家以用户参与为由继续推出单边税收措施，损及多边共识方案的稳定性。《“双支柱”方案声明》规定，收入来源地是商品或者服务的最终使用地或消费地。《支柱一金额A：联结度与收入来源立法模板（草案）》（Draft Rules for Nexus and Revenue Sourcing under Pillar One Amount A）进一步加以完善，在线广告服务的收入来源地是广告浏览者所在地，在线中介服务（online intermediation services）的收入来源在买卖双方所在地之间平均分配。^③基于受益原则的分析框架，用户参与为跨国企业持续贡献着利益，这部分利益贡献不应当被忽视。

2. 联结度规则

联结度规则是国际税收管辖权分配的门槛，只有满足联结度的标准，征税权才能产生。^④传统的联结度规则依赖常设机构概念。纳税人可以在国内业务和跨国经营之间进行选择，但这并非二者择其一，而是包括一系列连续的业务：最初向境外客户小规模销售货物或提供服务，到实施跨境营销与其他经营战略，直至构成常设机构。联结度规则需要给出来源国与市场国向非居民纳税人主张征税权的门槛，而传统常设机构概念是否构成一个合理的门槛，尚存争议。有学者认

① See OECD, *Tax Challenges Arising from Digitalisation: Report on Pillar One Blueprint* (OECD Publishing, 2020), p. 71.

② Michael P. Devereux and John Vella, “Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System”, European Tax Policy Forum Policy Paper, 2018, p. 5, https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759 (last visited 28 December 2022)

③ 在线广告浏览者的地点，依据用户资料、设备所在地、设备IP地址进行确定。在线中介服务的范围涵盖实物商品、数字商品交易以及数字服务的提供。See OECD, *Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing* (OECD Publishing, 2022), pp. 6–8, 16–17.

④ 崔晓静、赵洲：《数字经济背景下税收常设机构原则的适用问题》，载《法学》2016年第11期，第15页。

为，常设机构作为一个人工创设的技术性概念，“如果市场管辖区只有依赖这一概念才可以行使征税权，那么这一概念毫无疑问是失败的”。^① 作为传统联结度规则的基石，常设机构从物理存在发展到代理型常设机构，再到数字型常设机构，接二连三地在传统躯壳上增添新的装饰物。可见，常设机构概念已经遭遇广泛的挑战。

基于受益原则的分析框架，当非居民纳税人进入一国境内，从事营利活动时，就开始享受来源国或者市场国提供的利益，无论是道路、交通、网络等公共基础设施，还是用户、市场、地域特殊优势等非公共产品。非居民纳税人与来源国或者市场国的政府之间是一种商业契约关系，意味着非居民在享受利益的同时，就应当支付相应的款项，无需坚持一个正式的门槛。只是，在来源国与市场国的公法契约中，当多数人决定受益的标准为利润时，享受利益不再是零门槛，而是需要达到一定的利润标准；当公法契约中多数人觉得这种利益体现为企业收入时，基于实用主义的考虑，市场收入阈值同样可以成为一种联结度标准。

此外，不论是应税利润还是市场收入阈值的设定并非一成不变，而是相机行事，依据不同税收管辖区的经济发展、基础设施以及市场培育等因素综合衡量。各个主权国家供给利益的能力不同，企业获取利益、产生营收的条件也不尽相同，联结度规则不能一概而论，而应更加包容地反映非居民与来源国、市场国之间的受益关系。这一点在支柱一金额 A 的联结度规则中有所体现。当目标企业在某一税收管辖区内取得不低于 100 万欧元的收入时，该市场管辖区具备征税权的分配资格；对于国内生产总值（GDP）低于 400 亿欧元的国家，市场收入阈值则为 25 万欧元。^② 这种因地制宜的联结度规则不仅不会偏私大国，还有助于国际共识的达成，而且契合受益原则的规范内核。

3. 税基确定规则

受益原则可以作为国际税收管辖权分配的基础性原则，而非确定税基的原则。数字经济时代的受益原则摒弃了传统的受益量，纳税人的应纳税额与受益量或政府提供的利益量之间并非严格的对价关系，而是以公法契约框架下多数人决定的标准进行衡量，选择利润作为确定税基的标准。在受益原则的框架之下，税基确定规则仍然依赖所得等传统概念，而非受益量。甚至，无论是基于国际社会的共识，还是一国之内的多数人同意，税基确定的标准不再局限于传统的营收或者利润，可以拓展至超额利润乃至目的地的现金流（destination-based cash flow）。^③ 例如，在目的地现金流税（destination-based cash flow taxation）的制度设计中，企业在一国应缴纳的税基“是其在该国境内实现的包括其产品或服务的销售收入在内的各种收入总额，扣除其在该国境内发生的各种费用支出总额后的余额”。^④ 因此，基于受益原则指导的税基确定规则拥有更加广阔的适用空间，用以回应国际税法学界关于企业所得税制改革的诸多方案。

① Michael P. Devereux, “The Digital Services ‘Sutton’ Tax”, Oxford University Center for Business Taxation, 23 October 2018, <https://oxfordtax.sbs.ox.ac.uk/article/digital-services-sutton-tax> (last visited 28 December 2022).

② OECD, “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy – 8 October 2021”, 2021, p. 1.

③ 无论是基于收入分配超额利润的方案（residual profit allocation by income），还是目的地现金流税的方案，都是以目的地国家为基础。国际税收制度也正在向目的地（市场国）倾斜。See Michael P. Devereux et al., *Taxing Profit in a Global Economy* (Oxford University Press, 2021), Chapter 6 – 7.

④ 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》，载《税务研究》2021年第5期，第25页。

（三）中国智慧：契合受益原则的地域特殊优势理论

传统的国际税收管辖权分配规则忽视了市场和政府的外部贡献，无法回应市场国的合理诉求。同时，经济和贸易全球化促使跨国企业全球布局，诸如选址节约、市场溢价（market premium）等概念逐渐兴起。作为转让定价领域一项建设性提议，地域特殊优势理论可以在一定程度上解决跨国企业的利润转移问题。因此，中国等发展中国家开始支持地域特殊优势理论，OECD 和联合国也组织研究并逐步承认这一理论。作为联合国《发展中国家转让定价操作手册》（Practical Manual on Transfer Pricing for Developing Countries）的一部分，中国实务篇采纳了地域特殊优势理论。^① 中国等发展中国家主张和坚持的地域特殊优势理论，契合受益原则的核心内涵，同时对市场国征税权表示尊重。尊重市场国的征税权意味着发展中国家可以从数字经济的成长中获得更多税收利益，新兴市场国家可以公平分享数字经济发展的红利。受益原则与地域特殊优势理论的契合之处，主要体现在以下两方面。

第一，传统的国际税收管辖权分配规则忽视了政府与市场的贡献，受益原则中多元利益的考量，与地域特殊优势理论不谋而合。在地域特殊优势的概念体系中，选址节约和市场溢价最为关键。除选址节约和市场溢价外，集中的专业队伍、不断扩张的市场规模、庞大的用户群体、逐渐增强的消费能力以及先进的基础设施等，都可以成为某种地域特殊优势。利益可以表现为货币化利益以及非货币化利益等诸多形式。当市场国具备选址节约和市场溢价等地域特殊优势因素，跨国企业从中获得利益，作为商业契约关系的相对方，该市场国政府有权公平地行使征税权。

第二，受益原则的视角覆盖跨国企业的全球价值链条，地域特殊优势理论亦然。传统转让定价理论中，独立交易原则将市场国运营的子公司视为独立实体，与跨国集团的母公司相互区隔。然而，地域特殊优势理念试图扭转这一思路，将全球布局的跨国集团视为一个整体，各个市场国的运营实体是跨国集团的有机组成部分。^② 对于分布全球的运营实体在市场国境内创造的常规利润，市场国可以依据现有的国际税收规则分享税收利益。如果该实体在常规利润之外利用市场国的地域特殊优势创造出超额利润，市场国仍然有权立足于受益原则下的商业契约关系，就该部分利润获得额外的征税权。

五 结语

2021 年全球税收研讨会（Global Tax Symposium）抛出一个问题：“适合 21 世纪的国际税收制度是什么？”^③ OECD 与 G20 给出的答案是“双支柱”方案。显然，这仅仅是国际税法改革迈

① 刘奇超、曹明星：《地域性特殊优势之“市场溢价”理论透视：由来、定位、实践与未来趋向》，载《中央财经大学学报》2016 年第 3 期，第 23 页。

② 李金艳：《地域特殊优势：转让定价领域中新的颠覆性因素（上）》，载《国际税收》2017 年第 5 期，第 39 页。

③ 全球税收研讨会立足国际税收和比较税制，每年召开一次跨学科研讨会，探讨国际税收领域的前沿问题，会员单位包括伦敦政治经济学院、莱顿大学、墨尔本大学以及武汉大学等 22 所全球知名研究机构。See Global Tax Symposium 2021, “Programme of the Global Tax Symposium 2021”, 9 December 2021, <https://globtaxgov.weblog.leidenuniv.nl/files/2021/10/GTS-2021-Programme-version-5-Nov-2021.pdf> (last visited 28 December 2022).

出的第一步。它既没有给出国际税法改革的方法论基础，也没有根本动摇发达国家的利益蛋糕。总之，“双支柱”方案绝非国际税法改革的最终答案。那么，当国际税法改革缺乏新的理论依据，经济效忠理论又日益式微时，本文尝试运用受益原则作出回应。作为一项规范性概念，新的受益原则涤除了对价与量化的传统束缚，引入“公法契约—商业契约”的分析框架，重塑其时代内涵，可以充当国际税收管辖权分配的基础性原则，并且提供体系化的逻辑。

面对国际税收管辖权分配体系的顽疾，受益原则不是一味特效药，也难以药到病除。受益原则只能为国际税收管辖权分配提供一个方法论基础，而非无所不包的行动指南，更非金科玉律。在受益原则划定的理论体系中，具体采取何种分配比例、如何取得全球共识、采取何种技术性方案，在不偏离受益这一基础性概念的前提下，引入其他概念予以调适无可厚非。此外，如何分配国际税收管辖权，关乎各个国家的税收主权、政治现实、经济关切以及全球资本的流动。任何国际税收理论和改革方案付诸实践，都需要预留适当的主权空间和政治博弈余地。^①但是，伴随着数字经济对国际税收秩序的挑战和市场国对征税权的吁求，国际税法的改革浪潮已来，以受益原则回应“时代之问”，不失为一种有益尝试。

Research on Benefit Principle in Allocation of International Tax Jurisdiction

Mao Yan

Abstract: The allocation of international tax jurisdiction confronts a twofold issue from both the rules and theoretical perspectives, attributed to increasingly complex technical rules and the weak economic allegiance theory. The benefit principle has attempted to move from domestic tax law into international tax law. However, it has never been able to escape the challenge of quantification. When compared to the principles of ability-to-pay and value creation, the benefit principle does not need to be obsessed with quantifying the benefits that taxpayers receive from tax jurisdictions; instead, it uses the standard of taxation determined by the majority under a public law contract. The benefit principle provides a systematic theoretical basis for resident countries, source countries, and even market countries to claim taxing rights by methodically interpreting its constitutive elements and using the public-commercial contract as its analytical framework. In terms of specific rule design, the benefit principle not only provides the rationale for current international tax reform, guides the rules of tax base determination, revenue sourcing, and nexus, but gives theoretical support to the location-specific advantages and contributes Chinese wisdom to the improvement of the international tax jurisdiction system.

Keywords: Benefit Principle, Digital Economy Taxation, International Tax Jurisdiction, Two-Pillar Solution, Value Creation

(责任编辑：谭观福)

^① 廖体忠：《国际税收政策的世纪选择与未来出路》，载《国际税收》2021年第2期，第11页。