

# OECD 支柱一超额利润征税权规则的国内适用研究

毛彦\*

**内容摘要:**OECD 支柱一金额 A 旨在向市场国分配超大型跨国集团部分超额利润的征税权,相关规则如何在包容性框架成员境内顺利适用,成为现阶段的关键议题。然而,超额利润征税权在课税客体、纳税主体等实体性事项以及联结度、税基确定等技术性事项上,都与我国企业所得税法的既有规则存在着实质冲突。超额利润征税权的特殊性,导致无法依照我国传统税收协定的直接适用模式,而是需要找寻兼具正当性和可行性的国内适用方案。立足于我国条约适用和税收协定适用的基本立场,综合考虑我国税收立法传统和既有法律规范,由全国人大常委会决定批准《实施支柱一金额 A 的多边公约》,配合国务院制定行政法规,是超额利润征税权规则在我国境内适用的可行路径。

**关键词:**双支柱方案 支柱一 超额利润征税权 企业所得税法 条约适用

2023 年 10 月,经济合作与发展组织(Organization for Economic Cooperation and Development, OECD)与二十国集团(Group of 20, G20)发布《实施支柱一金额 A 的多边公约》(以下称《金额 A 多边公约》),代表着“双支柱”方案进入实施阶段。包括我国在内的 139 个税收管辖区已经就“双支柱”方案达成关键性共识,“双支柱”方案也一直占据着国际税法改革舞台的核心位置。<sup>①</sup>“双支柱”方案如何在包容性框架成员境内顺利生效并实施,成为现阶段“双支柱”方案所要解决的重要问题。“双支柱”方案中,支柱一金额 A 旨在向市场国分配超额利润(residual profits)征税权。有别于传统的双边税收协定,超额利润征税权作为一项全新的征税权,其必然产生国际协调与国内适用的新问题。<sup>②</sup>

作为“双支柱”方案的重要参与者,我国如何落实《金额 A 多边公约》成为后续工

\* 深圳大学法学院副研究员,深圳大学法律与科技研究院研究员。

本文系深圳大学高水平大学三期建设“人文社会科学高层次团队”领军学者创新团队项目(24LJXZ09)的阶段性研究成果。

① 参见陈镜先:《全球最低税改革对中国税收优惠制度的影响与应对》,《国际法研究》2023 年第 5 期,第 101 页。

② See Reuven Avi-Yonah, Young Ran Kim & Karen Sam, New Framework for Digital Taxation, 63 Harvard International Law Journal 279, 290 (2022).

作的重点。<sup>①</sup>推进多边公约的国内适用不仅是善意履行条约义务的体现,也是我国积极参与国际税收合作和规则制定的应有之义。不过,《金额 A 多边公约》在我国境内如何适用颇具争议。考虑到超额利润征税权规则与我国企业所得税法之间的实质性差异,是沿用我国《企业所得税法》第 58 条关于税收协定直接优先适用的规定,还是采取间接适用模式完成超额利润征税权规则的国内法转化,是本文研究的核心问题。基于此,本文首先厘清支柱一金额 A 超额利润征税权的制度背景与核心概念,在此基础上,总结归纳其与我国企业所得税法之间的实体性冲突和技术性差异。作为一项全新的国际所得征税权,超额利润征税权能否简单地适用《企业所得税法》第 58 条并非不言自明。本文在综合比对直接适用模式和间接适用模式的优劣后,立足于我国税收立法传统和既有法律规范,提出支柱一金额 A 超额利润征税权规则在我国适用的可行路径。

### 一、支柱一金额 A 超额利润征税权的跨境分配

支柱一金额 A 向市场国分配的超额利润征税权,与支柱二的全球最低税共同构成“双支柱”方案的核心制度。与全球最低税(global minimum tax)不同,支柱一金额 A 创设的超额利润征税权是一项全新的征税权,也从未以国内法的形式在任何税收管辖区付诸实践。<sup>②</sup>因此,在探索支柱一金额 A 超额利润征税权规则的国内适用前,有必要深入剖析其制度背景与核心概念,为后续与我国企业所得税法的制度协调做好铺垫。

#### (一) 支柱一金额 A 的制度背景:因应数字经济税收挑战

近年来,全球税基侵蚀与利润转移(base erosion and profit shifting, BEPS)问题愈发严峻。国际税收协定在诞生之初就秉持消除双重征税、促进国际贸易自由化的理念,然而随着全球税收协定网络的扩容,协定滥用(treaty shopping)的情况频现。因此,双重不征税和 BEPS 问题成为国际税收改革的核心议题。<sup>③</sup>自 2013 年以来,OECD/G20 推动 BEPS 计划,陆续出台 15 项行动计划,覆盖应对经济数字化的税收挑战、改革常设机构制度以及完善转让定价规则等方面。

随后,OECD/G20 推出 BEPS 2.0,即“双支柱”方案,以因应经济数字化的税收挑战。<sup>④</sup>即使 BEPS 包容性框架成员签署《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》(以下称《BEPS 多边公约》),经济数字化带来的国际税收挑战也未能得到系统性解决。与传统经济活动所产生的税基侵蚀问题不同,经济数字化对国际税法的两大核心制度,即常设机构(permanent establishment)和独立交易原则(arm's length principle)带来根本性挑战。<sup>⑤</sup>为此,“双支柱”方案以支柱一创设新的

<sup>①</sup> 参见申敏:《财政部部长刘昆:“双支柱”方案达成共识将有效应对经济数字化税收挑战》, [https://www.gov.cn/xinwen/2021-10/14/content\\_5642609.htm](https://www.gov.cn/xinwen/2021-10/14/content_5642609.htm), 2024 年 3 月 20 日访问。

<sup>②</sup> 美国“全球无形低税收入”(GILTI),加拿大“国内最低补足税”(QDMTT),爱尔兰“合格国内补足税”(QDIT)和“低税支付规则”(UTPR)等法案均已交付审议或制定实施。

<sup>③</sup> 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。

<sup>④</sup> “双支柱”方案第一版报告的标题为“Tax Challenges Arising from Digitalisation Report on Pillar One/Two Blueprint”,可见 OECD 推动“双支柱”方案的核心目的。

<sup>⑤</sup> See OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation Report on Pillar One Blueprint, OECD Publishing, 2020, p.10.

联结度规则(nexus rules)和征税权分配方案,以支柱二全球最低税来解决国际税收逐底竞争(race to the bottom)问题。<sup>①</sup>其中,支柱一金额A超额利润征税权的跨境分配被视为解决经济数字化税收挑战的关键措施。

最初,支柱一金额A的适用范围锁定在自动化数字服务(automated digital services)和面向消费者业务(consumer-facing businesses),旨在将部分大型跨国企业的超额利润以公式化方法而非独立交易原则的方式分配给符合条件的市场国。<sup>②</sup>金额A肇始于BEPS第一项行动计划,是包容性框架替换数字服务税等单边措施的重要方案。<sup>③</sup>然而,囿于国际政治力量的博弈,支柱一金额A逐渐背离了因应数字经济税收挑战的初衷,其适用范围被严重压缩至100家左右的超大型跨国集团。<sup>④</sup>目前,支柱一金额A的适用范围被限定在全球营收超过200亿欧元且利润率超过10%的跨国企业,也不再区分自动化数字服务和面向消费者业务。<sup>⑤</sup>

## (二)支柱一金额A的核心概念:超额利润征税权

支柱一金额A创设出超额利润征税权这一核心概念。所谓超额利润,是指集团企业超过常规利润之外的利润。<sup>⑥</sup>支柱一金额A规定集团企业的常规利润率为10%,超过部分就属于超额利润。不过,支柱一金额A所分配的超额利润征税权并非针对集团企业的全部超额利润,而仅仅只是其超额利润的25%。<sup>⑦</sup>

从适用范围来看,支柱一金额A所规定的超额利润征税权仅适用于同时满足利润测试(the profitability test)和全球营收测试(the global revenue test)的超大型跨国集团企业。利润测试要求集团企业的税前利润率在10%以上,全球营收测试则要求集团企业在单一纳税年度内的全球营收达到200亿欧元。<sup>⑧</sup>同时,采矿业和受监管的金融业被排除在支柱一金额A的适用范围之外。

从联结度规则来看,有权分配超额利润征税权的税收管辖区需要满足特定的市场阈值。传统跨国利润分配的联结度判断往往以常设机构为标准,而常设机构通常又代表着跨国企业在来源地拥有物理存在(physical presence)。<sup>⑨</sup>然而,支柱一金额A

① 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》,《国际税收》2022年第2期,第9-10页。

② See OECD, Tax Challenges Arising from Digitalisation Report on Pillar One Blueprint, OECD Publishing, 2020, pp.14-15.

③ 参见李金艳:《关于双支柱方案的全球税收共识:真相探究和法律现实》,陈新译,《国际税收》2022年第3期,第12页。

④ 参见廖益新:《重塑公平合理国际税收秩序的全球性税改:BEPS项目国际税改启动十周年评述》,《国际税收》2023年第12期,第9页。

⑤ See OECD, Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy, 2021, pp.1-2.

⑥ 参见王丽华:《论数字经济背景下的全球税收正义及中国应对》,《上海财经大学学报》2024年第1期,第113页。

⑦ See Jacob Katz Cogan, The United States and Its Partners Struggle to Implement Global Tax Agreement, 116 American Journal of International Law 863, 866 (2022).

⑧ See OECD, Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, 2022.

⑨ 参见崔晓静、赵洲:《数字经济背景下税收常设机构原则的适用问题》,《法学》2016年第11期,第15页。

超额利润征税权一改依赖常设机构的传统思路,选择市场阈值作为联结度的判断标准。对于国内生产总值(GDP)超过 400 亿欧元的管辖区,市场阈值为 100 万欧元;对于 GDP 小于 400 亿欧元的管辖区,则市场阈值为 25 万欧元。只要税收管辖区达到市场阈值,就有权分配超额利润征税权,而无须集团企业在其境内构成常设机构。<sup>①</sup>

从税基确定规则来看,超额利润的跨境分配运用公式化方法,而非独立交易原则。这种利润分配方法不同于转让定价规则下的独立交易原则,<sup>②</sup>支柱一金额 A 以各税收管辖区的营收占集团全球营收总额的比例作为唯一的分配因素。<sup>③</sup>

作为一项新的征税权,超额利润征税权的跨境分配肩负着国际税法改革的使命。OECD/G20 利用支柱一金额 A 向市场国分配超额利润征税权,旨在实现国际税收管辖权的公平分配。目前,囿于经济全球化与数字化带来的税基侵蚀和利润转移问题,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。<sup>④</sup>因此,以支柱一金额 A 超额利润征税权为代表的“双支柱”方案成为 OECD/G20 交付的国际税收改革答卷。

## 二、我国企业所得税法与支柱一金额 A 超额利润征税权规则的冲突

对于企业所得税而言,超额利润不是一个常见的概念或制度。虽然超额利润税(或称暴利税)已经在全球 30 多个国家开征或曾经开征过,<sup>⑤</sup>但是对于我国企业所得税法而言,对超额利润征税的规范基础并不存在。不仅是作为课税客体的超额利润,金额 A 的纳税主体、征管程序以及其他技术性事项,都和我国企业所得税法之间有着不小的龃龉。未来,支柱一金额 A 超额利润征税权规则在我国落地实施时,与企业所得税法之间很可能存在着规范冲突与制度协调的问题。

### (一)课税客体:企业所得法应税所得与超额利润的差异

我国企业所得税法规定的应税所得与支柱一金额 A 的超额利润之间有着显著的差异。常有人将企业所得税的征税对象误认为是净利润,而超额利润属于利润的一部分,从而认定支柱一金额 A 直接适用企业所得税法不存在任何法律上的障碍。然而,这是对我国企业所得税法应税所得的误读。无论是从我国既有企业所得税法的规范条文的角度还是所得税法理论的角度来说,利润、超额利润以及应税所得之间难

<sup>①</sup> See OECD, Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing, 2022.

<sup>②</sup> 独立交易原则要求关联企业之间的交易要符合市场公平竞争的价格,其核心在于将独立企业间的交易与关联企业间的交易进行比较,以确定公平的交易价格。不过,独立交易原则在适用层面的模糊性造成转让定价方法及其具体规则过于复杂。参见刘剑文:《国际税法学》,北京大学出版社 2020 年版,第 358 页。

<sup>③</sup> 参见廖益新:《重塑公平合理国际税收秩序的全球性税改:BEPS 项目国际税改启动十周年评述》,《国际税收》2023 年第 12 期,第 10 页。

<sup>④</sup> See Richard Collier, Michael P. Devereux & John Vella, Comparing Proposals to Tax Some Profit in the Market Country, 13 World Tax Journal 405, 411-412 (2021); 参见毛彦:《论国际税收管辖权分配中的受益原则》,《国际法研究》2023 年第 1 期,第 86 页。

<sup>⑤</sup> 参见刘奇超、沈涛、刘雨萌:《从超额利润税到暴利税:历史流变、政策实践与未来进路》,《国际税收》2023 年第 8 期,第 39-40 页。



以画上等号,也不容随意混淆。

就规范层面而言,我国企业所得税法的应税所得额是企业单一纳税年度的收入总额减去不征税收入、免税收入、扣除项目以及弥补亏损支出后的余额。<sup>①</sup>由此可见,企业的应税所得与利润之间不能画上等号。这一规定不是我国企业所得税法所独有的。无论是美国《联邦税法典》(Internal Revenue Code),还是欧盟《共同统一公司税基提案》(Proposal for a Council Directive on a Common Consolidated Corporate Tax Base),都将企业所得税(或称公司税)的应税所得定义为收入(revenues)减去免税收入、可扣除费用以及其他扣除项后的余额。<sup>②</sup>依据《金额A多边公约》的规定,超额利润是调整后利润减去调整后收入的10%。<sup>③</sup>显然,两者的计算方式存在着很大的差异。

就所得税法理论而言,应税所得的概念主要采用净资产增加说。<sup>④</sup>净资产增加说源自德国税法学者尚兹(Schanz),指纳税主体在特定期限内经济资产的净增加。<sup>⑤</sup>企业所得税法中,净资产增加说同样适用。企业应税所得额系本年度收入总额减去各项成本费用、损失及税款后的纯收益额。<sup>⑥</sup>因此,有学者将应税所得的概念总结为“除了法律规定不予征税或免于征税的已实现的各种来源所得减去法定扣除项目之后的财产净增加额”。<sup>⑦</sup>

此外,所得税践行的量能课税(ability-to-pay)原则,能否在超额利润征税中适用尚待厘清。所谓量能课税原则,系依据纳税人真实的给付能力征税。<sup>⑧</sup>既然只就真实的给付能力征税,就应当避免重复征税,不造成纳税人额外税收负担。<sup>⑨</sup>目前,支柱一金额A所规定的超额利润是利润率10%以外的部分剩余利润。在向市场国分配该部分利润征税权的同时,就势必引发一个疑问:若涵盖在企业应税所得范围内的利润已经被征收过企业所得税,那么作为利润一部分的超额利润再次被征税,是否存在双重征税问题而违背所得税固有的量能课税原则。虽然OECD强调超额利润征税权遵从量能课税原则,并在报告中规定了消除双重征税的方法,但是这只是就集团企业的整体利润而言的。<sup>⑩</sup>对市场国来说,该部分利润是否存在着双重征税问题,既难以计算,也不易避免。因此,超额利润征税与量能课税原则之间的关系仍然有待厘清。

综上,企业所得税的应税所得不等于利润,也不同于剩余利润。虽然内嵌净资产

① 参见我国《企业所得税法》第5条。

② 参见[澳]彼得·哈里斯:《公司税法:结构、政策与实践》,张泽平、赵文祥译,北京大学出版社2020年版,第66-68页。

③ See The Multilateral Convention to Implement Amount a of Pillar One, Article 2 (d).

④ 除净资产增加说外,所得税法理论还存在源泉说(来源说)的观点。源泉说旨在认定周期性、独立且稳定流入的所得源泉。参见廖益新、李乔或:《税收法定主义视野下的个人所得认定》,《法学家》2019年第5期,第106页。

⑤ 参见陈清秀:《税法各论》,法律出版社2016年版,第53页。

⑥ 参见陈清秀:《税法各论》,法律出版社2016年版,第242页。

⑦ 施正文:《“应税所得”的法律建构与所得税法现代化》,《中国法学》2021年第6期,第167页。

⑧ 参见刘剑文、熊伟:《税法基础理论》,北京大学出版社2004年版,第130-131页。

⑨ 参见张富强:《房地产保有税立法的正当性》,《华南师范大学学报(社会科学版)》2016年第4期,第116页。

⑩ See The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One.

增加说的应税所得同样包含收入减去成本费用的部分,但是仍然与利润之间存在着差异。企业会计意义上的利润是总收入(gross income)减去成本费用,而应税所得的计算不只局限于成本费用的扣除,还包括不征税收入和免税收入等其他扣除项目。企业所得税中应税所得无法和利润画上等号。同理,超额利润是超过特定利润率的剩余利润,囊括在利润范围内,与企业所得税的应税所得有所不同。因此,支柱一金额 A 所规定的超额利润与我国企业所得税法有关应税所得额的规定存在差异,也与所得税的量能课税原则有所抵牾,难以直接适用我国企业所得税法。

## (二) 纳税主体: 独立实体与集团企业的差异

我国企业所得税的纳税主体是独立的法律实体(legal entities),而非集团企业。企业所得税在确定纳税主体上一直存在着两种方案:独立实体法和集团法。<sup>①</sup>既有国际所得税法主要采取独立实体法,并在此基础上发展出独立交易原则及转让定价的规则体系。我国企业所得税法规定的纳税主体是企业和其他取得收入的组织。<sup>②</sup>虽然企业和组织不是民商事法律的规范表达,但是基于《民法典》的分类可知,自然人以外的民事主体分为法人和非法人组织。我国企业所得税法所称的企业和组织系指法人而不是非法人组织。<sup>③</sup>一则,法人系法律拟制的主体,具有独立的行为能力、权利能力和责任能力,这就意味着其可以依法独立履行纳税义务;<sup>④</sup>二则,作为非法人组织代表的个人独资企业和合伙企业不具有独立的法律人格,也被企业所得税法明确排除在纳税主体之外。<sup>⑤</sup>因此,不论法人的组织形式为何,企业所得税法的课税主体都只是独立的法律实体,企业之间不得合并缴纳企业所得税。<sup>⑥</sup>换言之,集团企业不是我国企业所得税的法定纳税人。<sup>⑦</sup>

有别于独立实体法,支柱一金额 A 中超额利润征税采用集团法。除了支柱一,支柱二的全球反税基侵蚀(GloBE)规则也采纳集团法。“双支柱”方案之所以适用集团法,是因为立足于独立实体法的独立交易原则允许公司在全球范围内利用合同安排分配利润,造成严重的利润转移和税基侵蚀问题。<sup>⑧</sup>除此之外,采用集团法也便于开展全球营收测试,遴选出符合标准的超大型跨国集团。不过,集团法意味着各个独立的法律实体之间会合并计算损益,这就与我国企业所得税法既有的纳税主体和税基

① 参见杜建伟、曹明星:《国际税收治理变革的几个基本问题探讨——数字经济下的税收权力、价值创造、公私交换与税基确定》,《国际税收》2021年第1期,第16页。

② 《企业所得税法》第1条第1款规定,在中华人民共和国境内,企业和其他取得收入的组织(以下统称企业)为企业所得税的纳税人,依照本法的规定缴纳企业所得税。

③ 参见《民法典》第三章(法人)、第四章(非法人组织)。

④ 参见江平、龙卫球:《法人本质及其基本构造研究——为拟制说辩护》,《中国法学》1998年第3期,第93页。

⑤ 《企业所得税法》第1条第2款规定,“个人独资企业、合伙企业不适用本法”。

⑥ 《企业所得税法》第52条规定,“除国务院另有规定外,企业之间不得合并缴纳企业所得税”。

⑦ 我国企业所得税法采独立实体法,但是也有国家允许集团企业合并申报。例如,美国《联邦税法典》第1501节规定集团公司可以选择是否合并申报。参见[澳]彼得·哈里斯:《公司税法:结构、政策与实践》,张泽平、赵文祥译,北京大学出版社2020年版,第89页。

⑧ 参见毛彦:《论国际税收管辖权分配中的受益原则》,《国际法研究》2023年第1期,第89页。

确定规则存在显著差异。<sup>①</sup>

因此,就纳税主体而言,支柱一金额A所要求的集团法和我国企业所得税法所遵循的独立实体法有所不同。试想,如果基于集团企业来源于我国的收入,向我国分配超额利润征税权,则此项应税所得的纳税主体自然是该集团企业,那么就会与我国企业所得税法的规定产生冲突。此外,独立实体与集团企业的差异不仅仅体现在纳税主体上,而且还牵涉能否合并计算损益等税基确定的问题,而这些差异难以被轻易克服或全然忽视。

### (三) 征管程序:技术性事项的差异

在课税客体和纳税主体等实体性差异外,支柱一金额A超额利润征税权也会在税收征管程序上与国内税法产生冲突。当然,在征管层面,国际税法规则本就有别于国内税法,例如消除双重征税领域的抵免和饶让、反避税领域的反导管(anti-conduit)和混合错配安排(hybrid mismatch arrangement)。相关国际税收征管规范有些以税务规范性文件的方式被落实,有些则被企业所得税法所吸纳。因此,厘清超额利润征税权中关键的技术性事项,对于推进其国内适用而言同等重要。

不同于传统的独立交易原则,超额利润征税权采用基于利润分割法的公式分配方法。这就造成其联结度规则、收入来源规则和税基确定规则都有别于我国企业所得税法和税收征管法这些既有规范。以联结度规则为例,我国企业所得税法停留在以“物理存在”为核心的场所型常设机构概念,<sup>②</sup>而超额利润征税权的行使并不要求纳税主体在市场国构成常设机构,而是依据税收管辖区贡献的收入进行判定。只要来源于特定税收管辖区的收入达到阈值,就可以确认联结度。因此,超额利润征税权划分所采取的公式分配法与目前我国企业所得税法的征管程序和技术性事项存在着差异。

除此之外,上述公式分配法还会附带产生谁来分配、谁来征税的现实问题,而利润分配和纳税地点都属于税收征管程序中不可忽视的关键问题。<sup>③</sup>首先,基于课税客体的差异,超额利润需要向市场国进行公式化分配,这一分配权掌握在哪一税收管辖区的手中?其次,基于纳税主体的差异,公司在特定税收管辖区内的纳税地点相对明确,而集团企业的纳税地点在我国尚缺乏明确规定,尤其是分配至市场国的超额利

<sup>①</sup> 就纳税主体差异可能造成的税负差异,此处试举一例。A企业和B企业同属C集团,A企业2023财年营收3000万元,各项扣除为2000万元,应税所得为1000万元;B企业2023财年营收2000万元,各项扣除为3000万元,未产生应税所得。依据既有企业所得税法的规定,A企业和B企业均为独立实体,分别计算企业所得税应纳税所得额。若以C集团为纳税主体,意味着A企业与B企业之间可以合并计算损益,C集团本年度未产生应税所得额。

<sup>②</sup> 参见《企业所得税法》第3条第2款。虽然我国《企业所得税法》第3条第3款规定,即使在我国境内不构成常设机构,也可以就来源于我国的所得课税。该条看似可以成为超额利润征税权规则在我国转化的有效路径,但是《企业所得税法》第27条第1款第5项规定,该类所得隶属法定的减征事项,《企业所得税法实施条例》第91条第1款据此规定,非居民企业取得该类所得适用10%的优惠税率。如果超额利润征税权适用这一逻辑,那么我国只能按照10%的优惠税率向其课征企业所得税,国家税收利益恐怕将会遭受实质损失。

<sup>③</sup> 此处“谁来分配”是指利用公式方法分配利润的税收管辖区;“谁来征税”则是指一国境内的纳税地点和主管税务机关如何确定。

润,其主管税务机关为何?<sup>①</sup>囿于企业所得税具有“中央地方共享税”的财政属性,纳税地点直接影响地方政府的财政利益,其重要性不言而喻。综上所述,不论是联结度、收入来源、税基确定等具体技术性事项,还是利润分配主体、纳税地点等征管事项,都显现出超额利润征税权规则与我国企业所得税法之间的差异。

### 三、超额利润征税权规则国内适用的可行路径

“条约是为了履行而制定的。”<sup>②</sup>如何善意履行条约,是主权国家国际义务的重要内容。超额利润征税权所依托的《金额 A 多边公约》在我国境内如何适用,需要综合检视我国条约适用的方式、税收协定适用的路径,在此基础上探索其落地实施的可行方案。

#### (一)条约的国内适用路径

条约的国内适用涉及条约与国内法的关系。国际法领域一直存在着二元论与一元论的争论。<sup>③</sup>一元论主张国际法与国内法属于同一法律体系,又具体细分为国内法优先和国际法优先;二元论则强调二者之间的差异,国际法的国内适用应完成国内法的转化。<sup>④</sup>后续,国内学者在此基础上发展出“协调论”等学说。<sup>⑤</sup>不过,所谓一元论与二元论仅仅只是学术观点,现实层面各主权国家不会宣称其采用一元论或二元论,而是直接就条约与国内法之间的关系予以规范。<sup>⑥</sup>因此,条约与国内法的关系及其在本国适用的具体模式至关重要。

其一,关于我国条约与国内法的关系,<sup>⑦</sup>从规范层面而言,我国《宪法》《对外关系法》《缔结条约程序法》等法律都涉及条约、协定与国内法的关系。<sup>⑧</sup>其中,在协调国内法治与涉外法治的关系上,《对外关系法》的规定更为详尽。<sup>⑨</sup>首先,任何条约都不得

① 如果非居民企业在我国构成常设机构,那么纳税地点和主管税务机关的确定不存在任何问题。不过,一旦这部分超额利润所归属的企业在我国不构成常设机构,也没有明确、统一的交易活动发生地,那么确定纳税地点和主管税务机关就难以明确。

② Paul Reuter, *Introduction to the Law of Treaties*, Routledge, 1995, p.20.

③ 参见赵骏:《全球治理视野下的国际法治与国内法治》,《中国社会科学》2014年第10期,第88页。

④ 参见肖永平:《全面依法治国的新阶段:统筹推进国内法治与国际法治建设》,《武大国际法评论》2018年第1期,第4页。

⑤ 参见曾令良:《国际法治与中国法治建设》,《中国社会科学》2015年第10期,第143页。

⑥ 参见何其生:《〈对外关系法〉中的国际条约规则评述——兼论国际条约在我国的适用方式》,《中国法律评论》2024年第1期,第217页。

⑦ 有关我国国际协定适用的学理观点发展,可参见王勇:《条约在中国适用之基本理论问题研究》,北京大学出版社2007年版;车丕照:《论条约在我国的适用》,《法学杂志》2005年第3期,第96-99页;左海聪:《直接适用条约问题研究》,《法学研究》2008年第3期,第88—97页;彭岳:《国际条约在国内适用中的制度僵化及其解决》,《中国法学》2014年第4期,第286—302页;万鄂湘、余晓汉:《国际条约适用于国内无涉外因素的民事关系探析》,《中国法学》2018年第5期,第5—20页;何其生:《〈对外关系法〉中的国际条约规则评述——兼论国际条约在我国的适用方式》,《中国法律评论》2024年第1期,第212—224页。

⑧ 虽然《宪法》和《缔结条约程序法》有隐约地涉及国内法与国际协定之间的关系,例如可以从全国人大常委会掌握条约缔结的决定权,推论国际法与国内法之间的关系,但是此两部法律主要是以解决条约缔结的权力配置和具体程序为目的。

⑨ 参见车丕照:《〈对外关系法〉对我国涉外法治的统领》,《法学杂志》2024年第1期,第134页。



抵触宪法,宪法效力高于条约。<sup>①</sup>其次,关于条约、协定与宪法以外其他国内法之间的关系,相关法律仅提及秉持善意履行立场,国家采取适当措施实施与适用其所缔结的条约和协定。<sup>②</sup>从学理层面而言,有学者认为,基于我国条约适用的实践,条约、重要协定与法律的效力位阶相同,并在适用上优先于法律。<sup>③</sup>

其二,国际法与国内法关系的核心,在于主权国家如何在本国境内施行国际法,即条约的国内法适用。<sup>④</sup>目前,条约的国内适用主要是直接适用与间接适用两种方式。直接适用是指将条约视为国内法渊源,直接按国内法方式适用;间接适用则要求将条约转化为国内法后再行适用,不能直接适用。<sup>⑤</sup>条约和协定如何落地实施,不是一个单纯的国际法问题,而是关乎一国国内立法的选择。基于善意履行的基本立场,不论是直接适用还是间接适用,都是在符合本国国情、国家利益和既有规范体系的前提下,对条约适用问题作出的制度安排。

## (二)我国税收协定的国内适用

就税收协定的国内适用而言,我国企业所得税法采取直接适用与优先适用的立场。<sup>⑥</sup>《企业所得税法》第58条规定,税收协定与本法不同的,直接按照该协定的规定办理。据此,一旦企业所得税法与税收协定的实质内容相左,税收协定优先于国内税法适用。因此,规范层面税收协定可以直接且优先适用,这是我国政府善意履行税收协定的具体行动和法治保障。不过,在税收协定的国内适用上仍然存在着两个问题。

其一,税收协定的直接优先适用并不排斥国内法转化。一方面,部分税收协定内容仍然需要依靠国内法转化的方式予以实施。目前,税收协定内容的国内法转化主要依靠制定税务规范性文件的方式实现。例如,在《BEPS 多边公约》签署后,为落实 BEPS 的目标,国家税务总局发布《关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告》(国税总公告2018年第9号),借鉴其中第六项行动计划,以提高“受益所有人”判定标准的刚性。<sup>⑦</sup>因此,税收协定的国内适用并不排除间接适用。另一方面,基于税法的要求,国内税法是征税权的唯一来源,传统的税收协定只是消除双重征税、防堵国际避税的工具。<sup>⑧</sup>一旦税收协定与创设征税权相勾连,这种直接优先适用的模式恐

① 参见《对外关系法》第30条第2款。

② 参见《对外关系法》第30条第1款、第31条第1款。此处国际协定系指条约和重要协定,不包括其他一般性协定。

③ 参见车丕照:《论条约在我国的适用》,《法学杂志》2005年第3期,第97页;刘静坤:《涉外法治建设基本原则探析》,《武大国际法评论》2024年第1期,第28页;戴瑞君:《国际条约在中国法律体系中的地位》,中国社会科学出版社2020年版,第132-133页。

④ 参见刘洪岩:《战时环境保护的国际法体系建构:从“软法”到“硬法”的向度转换》,《太平洋学报》2023年第12期,第43页。

⑤ 参见何其生:《〈对外关系法〉中的国际条约规则评述——兼论国际条约在我国的适用方式》,《中国法律评论》2024年第1期,第219页。

⑥ 参见彭岳:《税收协定的国内适用——基于〈企业所得税法〉第58条的考察》,《北方法学》2016年第6期,第150页。

⑦ 参见《关于〈国家税务总局关于税收协定中“受益所有人”有关问题的公告〉的解读》, <https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810214/n810641/n2985871/n2985898/n2986028/c3279076/content.html?eq-id=9370afcd0002165800000003645aea5a>, 2024年3月19日访问。

⑧ 参见[美]布莱恩·J.阿诺德:《国际税收基础(第五版·中英双语)》,《国际税收基础》翻译组译,中国税务出版社2024年版,第376页。

怕难以为继。

其二,双边税收协定的缔结程序及其法律效力能否支撑其直接且优先适用,尚存疑虑。一般而言,双边税收协定不属于条约与重要协定。依据《缔结条约程序法》,税收协定由国家税务总局签署,并报国务院备案。<sup>①</sup>因此,未经全国人大常委会决定批准、仅由国家税务总局缔结的税收协定,能否优先于全国人大制定的《企业所得税法》,这一疑虑可能需要被正视。<sup>②</sup>

综上,我国既有企业所得税法坚持税收协定直接且优先于国内税法适用的基本立场。不过,这并不排斥将税收协定的相关内容转化为国内法。同时,既有双边税收协定的缔结程序难以支撑其直接且优先适用的法律效力。因此,作为国际多边共识一环的支柱一金额 A 如何在我国落地实施,能否单纯仰赖《企业所得税法》第 58 条的规定直接且优先适用,不是一个不言自明的问题,仍有待进一步论证。

### (三)混合适用:超额利润征税权规则的国内适用模式

有别于传统的国际税收协定,支柱一金额 A 的超额利润征税权被视为一种新的征税权,且与传统企业所得的跨境分配有着很大的差异。因此,如何在我国落地实施超额利润征税权规则成为一项关键议题。目前,国际协定的国内适用主要采取直接适用和间接适用两种模式,而税收协定侧重于直接优先适用。基于超额利润征税权的规范内涵,下文将论证直接适用模式和间接适用模式能否在我国落地实施,据此提出超额利润征税权规则国内适用的可行路径。

#### 1.直接适用模式的困境

一般而言,有关企业所得税的税收协定采取直接优先适用模式。不过,这是建立在传统双边税收协定解决管辖权冲突与消除双重征税的基础上的。因此,税收协定只是运用冲突规范,划分或者限缩缔约国的税收管辖权,以消除缔约国双方纳税人在法律和经济意义上的双重征税,主要是出于有利于纳税人并减轻其不合理税收负担的目的。<sup>③</sup>换言之,囿于税收主权原则和税收协定的宗旨,其无权创设或者扩大缔约国的征税权,否则将会违背促进纳税人利益的根本目的。<sup>④</sup>例如,中国—日本税收协定规定,协定不得限制缔约国依据国内税法给予纳税人的税收优惠。<sup>⑤</sup>即使国内税法与税收协定之间就税收优惠问题存在冲突,基于有利于纳税人的宗旨,也会优先适用更加优惠的国内税法。

然而,支柱一金额 A 超额利润征税权规则与既有企业所得税规范存在较大的异质性。一方面,我国企业所得税法尚未针对所谓超额利润征税,其满足创设新征税权的基本要件;另一方面,对超额利润征税可能增加纳税人的税收负担。因此,不论是

<sup>①</sup> 参见《缔结条约程序法》第 9 条。

<sup>②</sup> 参见熊伟:《税收协定与中国〈企业所得税法〉:基于功能、内容与效力的比较》,《法学评论》2009 年第 5 期,第 37-38 页。

<sup>③</sup> 参见廖益新:《国际税法》,北京大学出版社 2001 年版,第 143、167 页。

<sup>④</sup> 参见刘剑文:《国际税法》,北京大学出版社 2020 年版,第 358 页。

<sup>⑤</sup> 《中华人民共和国政府和日本国政府关于对所得避免双重征税和防止偷漏税的协定》第 27 条规定:本协定不应解释为以任何方式限制缔约国一方根据该缔约国法律或缔约国双方政府间的协定,已经给予或今后可能给予缔约国另一方国民或居民的免税、减税或其他扣除。

从税收法定的层面还是从税收负担的层面来看,直接适用支柱一金额A超额利润征税规则,而不进行国内法转化存在着现实困境。

从税收法定的角度而言,我国企业所得税的应税所得与超额利润之间难以完美契合,就超额利润征收企业所得税尚缺乏足够的规范基础。<sup>①</sup>在税收主权的约束下,有关新税开征、税率调整和征收管理的税收立法权与税收协定的缔结权等,构成国家主权的核心内容之一。<sup>②</sup>基于税收法定原则,没有法律就没有税收,超额利润征税规则的国内适用仍需更加坚实的国内税法依据。<sup>③</sup>例如,美国双边税收协定虽然属于自执行(self-executing)协定,<sup>④</sup>但是一旦涉及税收开征(raising of taxes),就需要配合国内立法予以实施。<sup>⑤</sup>

从纳税主体税收负担的角度来说,一旦支柱一金额A在我国落地,需要就部分超额利润向我国缴纳税款,就意味着集团企业在我国的企业所得税收负担的增加。同时,这种税收负担的增加不只是实质税负水平的提升,也包括税收遵从成本的提高,二者均有悖于促进纳税人利益的目的。

同时,OECD/G20在发布《金额多边A公约》之外,陆续就适用范围、税基确定、联结度以及收入来源规则发布立法模板。<sup>⑥</sup>之所以向包容性框架成员提供立法模板,是为了满足其国内立法的需求。可见,囿于超额利润征税权的异质性和复杂性,以国内立法落实支柱一金额A是OECD/G20在签署公约之外的一个重要的选项。

综上,虽然企业所得税领域一般采用直接优先适用模式,但是支柱一金额A的超额利润征税规则与既往税收协定有所不同,从税收法定和税收负担等角度来说,其在我国直接适用可能在税法理论层面和税务规范层面都存在着困境。

## 2.间接适用模式的复杂性

纯粹的间接适用模式要求将条约的主体内容转化为国内立法。囿于我国“宜粗不宜细”的立法传统,将条约的全部条文都转化为国内立法可能存在着较大的障碍。同理,税收立法亦如此。这也是企业所得税法对税收协定采取直接适用模式的重要原因。目前,我国《企业所得税法》的条文仅60条,而《金额A多边公约》共53条,篇幅长达90页。<sup>⑦</sup>若采用纯粹的间接适用模式,不论是单独立法,还是将支柱一金额A超额利润

<sup>①</sup> 税收协定无法完全取代国内法的征税依据。依据国内法某一收入不应当予以征税,那么就无须援引税收协定,该项收入不应当被征税。参见[美]布莱恩·J.阿诺德:《国际税收基础》,《国际税收基础》翻译组译,中国税务出版社2024年版,第376页。

<sup>②</sup> 参见刘永伟:《税收主权与税收专约的解释依据》,《中国社会科学》2013年第6期,第131-132页。

<sup>③</sup> See Jinyan Li, The Global Tax Agreement: Some Truths and Legal Realities, 2022, [https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1350&context=all\\_papers](https://digitalcommons.osgoode.yorku.ca/cgi/viewcontent.cgi?article=1350&context=all_papers), visited on 19 March 2024.

<sup>④</sup> See Rebecca M. Kysar, On the Constitutionality of Tax Treaties, 38 Yale Journal of International Law 1, 2 (2013).

<sup>⑤</sup> See John C. Yoo, Treaties and Public Lawmaking: A Textual and Structural Defense of Non-Self-Execution, 99 Columbia Law Review 2218, 2236 (1999).

<sup>⑥</sup> See OECD, Public Consultation Document: Pillar One-Amount A: Draft Model Rules for Domestic Legislation on Scope, Tax Base Determinations, Nexus and Revenue Sourcing, 2022.

<sup>⑦</sup> See The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One.

征税权规则完整转化并纳入企业所得税法,就我国立法现实而言,立法条件尚不成熟。若不以法律的形式而是以国务院行政法规或者国家税务总局规范性文件的形式完成国内法转化,那么其效力和位阶仍旧无法满足税收法定原则的基础性要求。因此,对超额利润征税权而言,纯粹的间接适用模式过于复杂而难以推进。

### 3. 混合适用模式的可行性

混合适用兼具直接适用和间接适用的特征,是在部分条约内容转化为国内法后,又在立法中规定直接适用条款的一种模式。<sup>①</sup>例如,我国在全国人大常委会决定批准《联合国海洋法公约》后,也由全国人大常委会制定《专属经济区和大陆架法》,同时配合该公约的具体内容,对我国既有的海洋法律法规进行修订。<sup>②</sup>因此,在条约适用方式上,混合适用在我国并不鲜见。

回到企业所得税法领域,虽然条文中明确税收协定的直接优先适用方式,但是混合适用同样常见。前文已述,在《BEPS 多边公约》签署后,按照企业所得税法的规定,其已经可以直接优先适用,但是国家税务总局依旧颁布多份规范性文件完成部分条文的国内法转化。具体至支柱一金额 A 超额利润征税权规则,采取混合适用模式不仅具有正当性基础,还拥有现实可行性。

首先,有关支柱一金额 A 的内容应由全国人大常委会以公约的形式而非由国家税务总局以税收协定的方式完成签署。此种方式可以赋予其直接适用的正当性基础。全国人大常委会是立法机关,由其缔结的公约在直接适用时不会产生效力上的问题。同时,这意味着我国企业所得税法无须全面修改或者完整移植支柱一金额 A 超额利润征税权规则的内容,即符合我国税收立法惯例,也可以避免我国企业所得税法因超额利润征税权的引入而变得“面目全非”。

其次,在支柱一金额 A 有关公约生效后,部分内容可以采用间接适用模式完成国内法转化。就其与我国企业所得税法产生冲突的部分,可以采取国内法转化的方式予以明确,避免其与国内法之间产生实质的悖反。

## 四、超额利润征税权规则与我国企业所得税法的制度协调

超额利润征税权规则与我国企业所得税法之间存在着制度协调的现实需求。因此,超额利润征税权规则的国内适用必须考量与既有企业所得税法之间的异质性。如何在尊重我国税收立法传统和税收协定国内适用模式的基础上,协调支柱一金额 A 超额利润征税权规则与企业所得税法之间的规范冲突,是其落地实施的关键性议题。

### (一) 由全国人大常委会决定批准《金额 A 多边公约》

由全国人大常委会决定批准国际税收领域的多边公约已有先例,但并非惯例。2015年7月1日,作为 BEPS 行动计划关键性成果的《多边税收征管互助公约》,经第十二届全国人民代表大会常务委员会第十五次会议通过。然而,名称中同样含“公约”

<sup>①</sup> 参见何其生:《〈对外关系法〉中的国际条约规则评述——兼论国际条约在我国的适用方式》,《中国法律评论》2024 年第 1 期,第 219 页。

<sup>②</sup> 参见魏昌东、赵秉志:《〈联合国反腐败公约〉在中国刑事立法中的转化模式评析》,《南京大学学报(哲学·人文科学·社会科学版)》2008 年第 2 期,第 137 页。



的《实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约》,却是以国务院批准的方式完成签署,该多边公约也是由国家税务总局以税务规范性文件的方式予以适用。<sup>①</sup>

囿于支柱一金额A超额利润征税权规则与我国企业所得税法的实质冲突,有必要由全国人大常委会按照条约、重要协定的标准,决定批准《金额A多边公约》。从规范层面而言,依据《缔结条约程序法》的规定,和我国法律有不同规定的条约和协定应当交由全国人大常委会决定批准。<sup>②</sup>由全国人大常委会决定批准《金额A多边公约》具有合法性基础。从正当性层面而言,前文已述,作为立法机关的全人大常委会决定批准多边公约,至少在效力层级上可以处理支柱一金额A超额利润征税权规则与企业所得税法之间的实质性冲突。同时,《金额A多边公约》的内容相对独立,与我国企业所得税的制度设计差异明显,全盘的内国法转化可能存在着现实困难。<sup>③</sup>此时,由全国人大常委会决定批准《金额A多边公约》,可以在该公约声明中,明确与企业所得税法存在冲突的部分实体性事项。如此,既满足《金额A多边公约》在我国适用的合法性和正当性,也符合我国企业所得税法既有的制度框架和立法传统。<sup>④</sup>

在课税客体上,全国人大常委会可在批准决定的声明中明确,对金额A超额利润征收企业所得税,以化解超额利润与既有企业所得税应税所得之间的实质性差异。既往实践中,全国人大常委会就曾对《多边税收征管互助公约》中所涉及的相关征税权,与我国具体税种相匹配。例如,将《多边税收征管互助公约》第2条第1款第1项第1目的“对所得或利润征收的各税种”列入企业所得税和个人所得税。<sup>⑤</sup>因此,全国人大常委会可在决定批准《金额A多边公约》的声明中规定,“《金额A多边公约》第2条第4款的金额A超额利润(amount A profit)适用于企业所得税”。<sup>⑥</sup>

同理,在纳税主体上,全国人大常委会可在决定批准《金额A多边公约》的声明中规定,“《金额A多边公约》第2条第23款的‘集团’(group)和第24款的‘集团实体’(group entity)适用于企业所得税”。<sup>⑦</sup>虽然企业所得税法规定企业之间不得合并纳税,但是也规定了除外条款,即若国务院另有规定,企业所得税法并不完全排斥企业合并纳税。<sup>⑧</sup>这就为集团企业作为企业所得税纳税主体留下适用空间。一方面,作为效力层级更高的全国人大常委会声明可以解决这一问题;另一方面,通过国务院制定相应

① 参见2022年《国家税务总局关于〈实施税收协定相关措施以防止税基侵蚀和利润转移的多边公约〉对我国生效并对部分税收协定开始适用的公告》。

② 《缔结条约程序法》第7条规定:条约和重要协定的批准由全国人民代表大会常务委员会决定。前款规定的条约和重要协定是指:……(四)同中华人民共和国法律有不同规定的条约、协定……

③ 参见朱炎生:《支柱一方案与我国国内税法衔接方法探析》,《税务研究》2023年第7期,第87页。

④ 虽然支柱一金额A与我国企业所得税法差异较大,难以全盘吸纳,但是关于超额利润征税权的部分内容其实符合我国企业所得税法改革的方向。例如,是否应当对超额利润征税,是否应当采取一种公式化的分配方式来解决境内区际税收不公平的问题,都是值得后续修法讨论的议题。只不过,在支柱一金额A的国内适用上直接完成修法,可能略显仓促。

⑤ 参见《多边税收征管互助公约》中译本, <https://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810341/n810770/c1152827/5026967/files/11528271.pdf>, 2024年3月20日访问。

⑥ See The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, Article 2 (d).

⑦ See The Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One, Article 2 (w)(x).

⑧ 参见《企业所得税法》第52条。

行政法规也能予以明确,上述两种方案均符合企业所得税法的规范要求。据此,纳税主体层面关于支柱一金额 A 集团企业征税和企业所得税法独立实体征税的实质性冲突能够得到解决。

## (二) 制定行政法规完成超额利润征税权规则的国内法转化

《金额 A 多边公约》的简单列示无法完全取代超额利润征税权规则的国内法转化。除课税客体、纳税主体等实体性事项外,支柱一金额 A 超额利润征税权规则与我国企业所得税法之间关于征管程序和技术性事项的冲突同样需要得到解决。依据我国企业所得税法和税收征管法的规定,<sup>①</sup>若经全国人大常委会批准,虽然《金额 A 多边公约》已经可以直接优先适用,但是部分技术性事项既不宜在全国人大常委会的决定声明中一一列示,也不宜通过修改税收征管法的方式完成国内法转化。因此,全国人大常委会可在决定声明中授权国务院,<sup>②</sup>参照我国企业所得税法、税收征管法的规定和 OECD/G20 发布的国内立法模板,制定具体的行政法规。<sup>③</sup>

以支柱一金额 A 超额利润在境内的征税地点为例,<sup>④</sup>应当在类型化的基础上作出明确规定。囿于超额利润征税权的联结度规则,纳税主体无须在税收管辖区内具备物理存在,只需要满足特定的市场阈值,因此有必要将超额利润在我国的征税地点区分为“构成常设机构”和“未构成常设机构”两种类型。若支柱一金额 A 超额利润的纳税主体依据我国企业所得税法的规定,在我国构成常设机构,那么相关应税所得在常设机构所在地征税;若支柱一金额 A 超额利润的纳税主体在我国境内未构成常设机构,可由国家税务总局予以征收。<sup>⑤</sup>

## 五、结语

现阶段,国际税法改革往往采取一种国际法与国内法两翼并行的路径。<sup>⑥</sup>作为近年来国际税法改革的集大成者,“双支柱”方案的持续推进离不开包容性框架成员国国内法的配合。尤其是支柱一金额 A 超额利润征税权的跨境分配,不仅代表着一种新的征税权,带来课税客体和纳税主体等实体性事项的创新,而且在联结度规则、收入

<sup>①</sup> 《税收征收管理法》第 91 条规定:“中华人民共和国同外国缔结的有关税收的条约、协定同本法有不同规定的,依照条约、协定的规定办理。”

<sup>②</sup> 由全国人大常委会决定批准的《金额 A 多边公约》在效力上等同于国内法,且可以优先适用。参考由国务院制定的《企业所得税法实施条例》,在超额利润征税权规则的国内法转化时,理应由全国人大常委会授权国务院以行政法规的层级落实《金额 A 多边公约》。

<sup>③</sup> 参见朱炎生:《支柱一方案与我国国内税法衔接方法探析》,《税务研究》2023 年第 7 期,第 87 页。

<sup>④</sup> 关于市场阈值的联结度规则和公式化分配的税基确定规则,OECD/G20 均发布相关的国内立法模板,因此在行政法规的制定过程中可以参考。但是,就支柱一金额 A 在境内的征税地点问题尚无规定,因此本部分就该问题予以讨论。

<sup>⑤</sup> 理想状态下,依据利润应当在经济活动地和价值创造地征税的理念,即使在税收管辖区内,相关超额利润也应当以公式化的方式分配至用户所在地。只不过囿于稽征经济原则,这一方式相对烦琐且征管成本过高,恐不易推行。若以国家税务总局作为主管税务机关,相关企业所得税在中央与地方之间分配的问题,可以交由转移支付等财政工具予以解决。

<sup>⑥</sup> 参见廖益新:《重塑公平合理国际税收秩序的全球性税收:BEPS 项目国际税改启动十周年评述》,《国际税收》2023 年第 12 期,第 6 页。

分配规则以及税基确定规则等技术性事项上也多有不同。因此,超额利润征税权规则如何进行国内法适用显得更加重要。

综合考虑我国税收立法传统和税收协定国内适用模式,由全国人大常委会决定批准《金额A多边公约》,配合国务院制定行政法规,是超额利润征税权规则在我国境内适用的可行路径。不过,支柱一金额A向市场国分配的超额利润为1250亿美元,而支柱二可能新增1500亿美元的税收。<sup>①</sup>因此,市场国所获得的税收利益远不及居民国,公平分配国际税收管辖权的改革目标依旧任重而道远。<sup>②</sup>

### Research on the Domestic Application of the Rule of Taxing Right to Residual Profits in OECD Pillar One

**Abstract:** OECD Pillar One Amount A allocates taxing rights over mega MNCs' residual profits to market jurisdictions. The application of the rule of taxing right to residual profits within the member jurisdictions of the Inclusive Framework is the key issue at this stage. However, compared with China's Enterprise Income Tax Law, the taxing right to residual profits differs in substantive matters such as the taxable income and taxpayers, and technical matters such as the nexus and the tax base determination rules. Due to the special nature of Amount A, it is difficult to follow the direct application model of traditional tax conventions, but rather need to find a proper domestic application with both legitimacy and feasibility in China. Its domestic application needs to be based on China's basic position on applying treaties and tax conventions, as well as on tax legislation practices and legal norms. Therefore, the feasible path for applying Pillar One Amount A is for the Standing Committee of the National People's Congress to decide to ratify the Multilateral Convention to Implement Amount A of Pillar One in conjunction with the State Council's enactment of administrative regulations.

**Key words:** two-pillar solution; pillar one; taxing rights over residual profits; enterprise income tax law; treaty application

(责任编辑:肖军)

---

<sup>①</sup> See 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>, visited 20 March 2024.

<sup>②</sup> 毛彦:《论国际税收管辖权分配中的受益原则》,《国际法研究》2023年第1期,第89页。