

论自主智能体的税法规制

许多奇*

内容摘要:自主人工智能的发展与应用日益改变价值创造、收益归属与风险分配结构,对既有税法体系提出了崭新的全球性规制命题。通过梳理围绕自主智能体纳税主体资格相关学术争论,进而论证以量能平等负担为基础、赋予自主智能体以名义法人为载体之相对独立税法主体资格,以实现风险隔离与税基锁定的正当性与合理性。税法作为自主智能体政策规制工具的法理依据在于其所秉持的社会整体利益导向、其所追求的“自由与人性尊严保护”的价值目标以及其对行为实施合规引导的制度功能。通过剖析自主智能体税法规制的根本经济宗旨、税收政策目标和制度内在冲突,指明自主智能体税法规制的核心功能在于以危害指数为导向,并以法律拟制借助名义法人将其纳入独立税法主体、妥善设计税收要素与征管方式,形成围绕法人股展开的综合治理方案,同时重构国际税法分配规则,最终实现自主智能体在全球范围内风险的内部消化与红利的外部共享。

关键词:自主智能体 法人股 税法规制 税收法定 实质课税 名义法人

中图分类号:D912.204 **文献标识码:**A **文章编号:**1674-4039-(2026)04-0119-132

DOI:10.19404/j.cnki.dflx.2026.04.006

一、背景与问题

2025年8月,国务院印发的《关于深入实施“人工智能+”行动的意见》明确指出,“推动人工智能与经济社会各行业各领域广泛深度融合,重塑人类生产生活范式,促进生产力革命性跃迁和生产关系深层次变革”。^[1]2026年3月,李强总理在《政府工作报告》中进一步指出,“深化拓展‘人工智能+’,促进新一代智能终端和智能体加快推广,推动重点行业领域人工智能商业化规模化应用,培育智能原生新业态新模式”。^[2]随着机器人技术与人工智能在现代社会中的重要性与日俱增,围绕人工智能技

*复旦大学法学院教授、博士生导师。

本文系国家社科基金重大项目“主要发达国家数据安全治理监管相关战略和法律法规比较研究”(项目批准号:25&ZD244)的阶段性研究成果。

[1]参见国务院:《国务院关于深入实施“人工智能+”行动的意见》(国发〔2025〕11号),载中国政府网, https://www.gov.cn/gongbao/2025/issue_12266/202509/content_7039598.html。

[2]参见李强:《政府工作报告——2026年3月5日在第十四届全国人民代表大会第四次会议上》,载新华网, <https://www.news.cn/politics/20260313/9e24773bf14649f59afe2d62550e48ce/c.html>。

术趋势的争论层出不穷。相关争论覆盖从责任认定至主体资格等议题,已从早期针对“存在可能性且较为遥远未来”的法律后果探讨,转变为自动化驱动下法律体系变革的具体论争。自主人工智能(Autonomous Artificial Intelligence, AAI)作为一项卓越的技术革新,能够在多个维度改善生活,具备诸多优良特性。“智能体”或“自主智能体”是实现自主人工智能的关键载体之一。这一概念正处于快速发展与丰富的进程中,相关术语还包含“人工智能代理”等。在政策与法律范畴内,中国尚未针对“自主人工智能”或“自主智能体”制定专门的单独立法,但相关监管框架已通过多部法律、法规及政策文件逐步建立,^[3]覆盖数据、算法、应用及安全伦理等领域。《关于深入实施“人工智能+”行动的意见》将“鼓励探索基于价值贡献度的数据成本补偿、收益分成等方式”明确为基础支撑能力建设的重点任务;《智能体规范应用与创新实施意见》将智能体界定为“具备自主感知、记忆、决策、交互与执行能力的智能系统”。上述规范在数据权属、价值贡献补偿与分级治理三个维度,为本文所主张的税法规制提供了政策基础。

若人工智能和机器人广泛替代人类劳动,现行以劳动所得为基础的税收将面临税基收缩问题,并由此引发针对自动化资本所得及其外部性的税收政策讨论。现有实践主要通过调整自动化投资税收待遇、对数字服务征税等方式回应,但尚无国家以自主智能体为独立课税对象建立成熟税制。韩国成为全球首个对企业自动化征收“机器人税”的国家,将企业投资自动化设备原可享受的3%至7%投资税额扣除下调两个百分点,以间接提高自动化的税收成本;^[4]日本要求OpenAI等数字服务提供者就相关服务缴纳10%的消费税;^[5]欧洲多国则通过数字服务税回应大型跨国数字企业无实体经营却获取本地市场收益的国际税收分配问题。^[6]可见,对自动化数字服务和平台化价值创造进行税法规制势在必行,如何在现有法人及税收制度框架内回应自主智能体的价值创造与风险外部性,构成自主智能体税法规制需要解决的问题。

本文聚焦于论证对自主智能体开展征税的正当性,试图构建有利于产业创新的递进式税法规制框架,整体思路避开了“智能体独立法人格”这一传统民法路径,转而回归税法自身逻辑,以防损害独立财产能力与意思自治传统。本文提出应立足量能平等负担、实质课税与风险隔离原则,以名义法人为载体征收“自主智能体税”,借此锁定智能体的价值创造与外部风险,并通过法人股缴纳方式兼顾收益共享与公司治理。远期来看,待收益、成本与风险量化机制成熟后,可探索“名义法人外壳+独立课税单元”的进阶模式,在维持外部责任载体的同时,实现对单个自主智能体的精准税法规制。

二、自主智能体的独立税收法律人格辨析

如今,自主智能体的应用范围极为广泛且正在快速拓展。这一态势引发了学界对其特性、法人格属性乃至自主经济活动所涉税收政策影响的诸多分析。其中,有观点认为,人工智能源于人类创造,因缺乏自我意识与自由意志,不能独立承担责任,其行为仍属制造者和使用者行为的延伸,因而不具有法律人格。^[7]自主智能体的运行特征及其经济活动已对既有责任与税收规则提出新的适用问题。尽

[3]参见2023年《生成式人工智能服务管理暂行办法》、2024年《工业机器人行业规范条件》、2025年《人工智能生成合成内容标识办法》。

[4]See Tech Wire Asia, *South Korea First in World to Adopt 'Robot Tax'*, <https://techwireasia.com/2017/08/south-korea-robot-tax-automation/>, last visited on 31 May 2026.

[5]See National Tax Agency, *Cross-Border Supplies of Electronic Services*, https://www.nta.go.jp/english/taxes/consumption_tax/04.htm, last visited on 31 May 2026.

[6]See Cristina Enache, *Digital Services Taxes in Europe, 2026*, <https://taxfoundation.org/data/all/eu/digital-services-taxes-europe>, last visited on 31 May 2026.

[7]参见支振峰:《人工智能法律主体问题的法理辨析》,载《法律科学(西北政法大学学报)》2026年第1期。

管将其拟制为自然人在法理与税制上存在障碍,仍可在法人或非法人组织等既有制度框架内寻找税法载体。本文据此考察自主智能体的税法主体载体及其课税必要性,并分析税收的财政与调控功能。

(一)自主智能体的特性

到2030年,人工智能有望推动全球国内生产总值增长约15%。^[8]如国际税法学者卢卡斯·德·利马·卡瓦略所定义的,自主人工智能特指具备以下特征的人工智能:“(1)能够执行通常与智能相关,甚至超越人类智能的任务;(2)不受人类直接或间接控制;(3)对自身行为及资源拥有完全的管理决策权。”^[9]由此可知,自主人工智能与一般人工智能存在区隔,体现为五方面:一是自主性强,能在无需人类持续干预下独立完成复杂任务;二是任务范围广泛,能在动态环境中自主调整策略;三是自主学习能力强,能从数据中识别模式并据环境变化调整策略;四是决策能力强,能基于数据算法自主判断;^[10]五是应用领域广泛,涉猎无人驾驶、面部识别、语言翻译等复杂动态场景。^[11]

在法律语境下,“智能体”和“自主智能体”通常被视为一种“代理”工具,借鉴“电子代理人”或“代理”的概念,来分析其行为边界、权限归属和责任划分,而其行为效果可通过“用户—提供者—第三方”的法律关系结构进行规制。一言以蔽之,自主智能体专指能够替代人类工作的人工智能,它不同于单纯的弱人工智能、通用人工智能与超级人工智能,而是处于当前“有限超级人工智能”阶段,其特征表现为能从自身经验中学习,以至于具有编写程序能力的人类无法理解其内在运作逻辑,亦无法复制其行为,从而成为数字经济中可被人类约束但不可控制的核心新兴主体。

(二)自主智能体的税收法人格属性辨析

对于人工智能应成为何种类型的主体,有学者认为自主智能体可被赋予有限的法律人格,能在特定范围内承担权利和义务;^[12]有学者回归“创造经济价值者应分担税负”的税法核心;^[13]还有学者借鉴法人制度,通过法律拟制技术赋予其虚拟法律人格,形成法人、非法人组织和新设“电子人”“机器人—代理人”等新型主体的方案。^[14]然而,新设主体势必给既有法律制度带来巨大冲击,不如将其纳入现有法人体系加以调整。可在法人中新设一种“电子法人”,达致因人工智能自主行为产生的权利、义务和责任,由与其存在密切关联的人类主体通过出资成为股东等方式实现转承之目的。^[15]具言之,税法无需等待民法对智能体独立人格的确认,而是以“拟制法人”抑或“组织体”为制度工具,直接赋予自主智能体税法主体资格,主要包括如下三个理由:一是具备参与法律关系的能力,由于名义法人可以将自主智能体相关的资产和负债与背后的开发者、所有者进行隔离,通过设立名义法人,其行为及其产生的收益、债务均可归属于该法人实体,从而在法律上明确了责任主体;二是与其他领域中扩展纳税主体资格的妥当性逻辑相一致,自动化的发展促使我们从量能平等负担的视角出发,对具备自主行为能力的人工智能系统视同具备同等的纳税能力;^[16]三是独立主体才能自行承担纳税义务,高度自主的人工智能决策可能无法直接归因于某个具体的程序员、所有者或用户,从而容易形成责任空白,而赋予自主人工智能法人地位则创建了一个明确且直接的责任主体,当造成损害时法

[8] See Luciano Floridi et al., capAI – A Procedure for Conducting Conformity Assessment of AI Systems in Line with the EU Artificial Intelligence Act, <https://ssrn.com/abstract=40640912022>, last visited on 2 April 2026.

[9] Lucas de Lima Carvalho, Spiritus Ex Machina: Addressing the Unique BEPS Issues of Autonomous Artificial Intelligence by Using “Personality” and “Residence”, 47 Intertax, 425, 425 (2019).

[10] 参见叶路扬、陈晓娜:《人工智能时代的劳动价值论:挑战、诠释与发展》,载《特区经济》2025年第1期。

[11] 参见「英」约翰·塔斯奥拉斯、阎孟伟、袁鑫:《人工智能伦理学的五大问题》,载《价值论研究》2025年第2辑,上海教育出版社,第159—160页。

[12] 参见袁曾:《人工智能有限法律人格审视》,载《东方法学》2017年第5期。

[13] See Stephanie Hoffer, *Tax Theory & Feral AI*, 16 Ohio State Technology Law Journal 157, 164–165 (2020).

[14] 参见彭诚信、陈吉栋:《论人工智能体法律人格的考量要素》,载《当代法学》2019年第2期。

[15] See Susanne Beck, *The Problem of Ascribing Legal Responsibility in the Case of Robotics*, 31 AI & Society 473, 473–481 (2016).

[16] 参见许多奇:《论税法量能平等负担原则》,载《中国法学》2013年第5期。

律可以直接追究该“智能体法人”的责任。借鉴“有限责任”这个公司法的核心原则,若自主人工智能可能使其所有者企业就全部资产承担无限责任,所有者便会有充分动力将其隔离于一个不持有其他资产的独立名义公司架构之中。^[17]

尽管上述“拟制法人”“组织体”等学说资源有借鉴价值,“将自主智能体本身直接归入法人或其他组织”这一路径事实上并不合适。更理想的路径是不新设主体类型,也不主张自主智能体本身取得法律人格,而是要求被认定的自主人工智能企业将相关资产、收益与风险注入一个受现行《公司法》规制的名义公司,由其以既有法人身份承接纳税义务;在此设置下,税法主体资格的落脚点是“名义公司”,而非自主智能体本身。名义法人有别于《公司法》上常见的特殊目的公司安排。后者通常为单一、限定的特定交易或项目专门设立,以实现资产与母公司间的破产隔离为核心功能,多适用于基础设施项目融资、资产证券化等资金规模庞大的领域。自主智能体数量庞大而单体价值相对有限,若比照特殊目的公司的思路,为每一具体智能体项目单独设立法律实体,其登记与管理成本将远超税收调控本身所能带来的政策收益。为此,本文并不采纳“一机一实体”的设立模式,转而提出以规模化生产、部署智能体的大型平台、制造企业为设立单元的“资产池”运作机制。一是入池,由平台或制造企业设立一个综合性的名义人工智能子公司,将特定批次或类型的智能体作为资产统一注入该子公司;二是份额化,将该子公司的股权拆分为等额的收益权份额;三是流转与分担,买家在购买或订阅智能体时,同步获得该名义公司相应比例的股权或分红权,从而在集合化、低成本的框架下管理海量微型智能体的收益与风险。值得注意的是,税法主要关注的是主体的纳税能力而非其是否具有民法意义上的主体资格,无法人资格的组织体所从事的活动,在税法上与法人所从事的活动并无本质区别。对于不具有法人资格的组织或安排,只要具有可归属的经济利益,而对其征税又符合量能负担分配原则且有利于促进市场公平竞争,依然具有可税性。申言之,基于实质课税原则与税法固有的反避税及行为引导功能,税法不仅可就自主智能体的既有形态课税,更可以课税要件的设定与税收优惠的配置为杠杆,促使所有者主动将其置入独立名义公司形成隔离,从而以该专门拟制之法人为载体对其项下的自主人工智能本身及其收入征税,无需直接向所有者征税。该设想不仅可与现行法人税制相兼容,更具备多种价值。一是明确自主智能体开发者、制造商、用户之间的责任界限,人工智能系统兼具“商品”与“服务”特征,税务部门难以按现有分类标准精准匹配税目与税率,而直接征收法人股权税可回避此一困局;二是通过限定责任范围降低企业部署风险,并要求“智能体法人”具备保险或赔偿基金等资产以应对潜在风险;三是受害者可直接起诉具有明确资产和身份的“智能体法人”,从而简化司法程序,为税法调节作用的有的放矢奠定基础。

(三)税法作为自主智能体规制工具的法理基础

税法之所以能够且应当成为规制自主智能体的主要工具,源于既有私法机制在应对相关问题时存在一定局限。规制性税收政策以矫正市场失灵、引导经济社会行为和实现特定公共政策目标为导向,是税收作为政策工具向市场规制与社会治理领域的延伸。面对自主智能体可能造成的新型、广泛且难以归责的危害,现有侵权责任法、版权法等私法框架在规制效率、实施成本和制度反应速度方面存在一定限制。相较之下,税法在行为调节、资源引导和信息收集方面具有制度优势。

首先,从矫正正义转向制度工具主义,体现出税法规制的社会整体利益取向。税法作为重要的公共政策工具,其制定与实施必须遵循宪法原则,^[18]以保障税收达成社会整体利益的最大化、实现平衡协调以及实质公平。同时,税法亦应引导和规范人工智能的发展方向,确保其契合中国式现代化的社会整体利益目标。经济法所维护的社会整体利益,指向保障社会整体财富总额平稳协调增长,进而带动全体成员个人财富增长,且应建立在个体利益整合的基础之上。在此基础上,经济法于传统民

[17] See Reuven Avi-Yonah, Lucas Brasil Salama, Herbert Snitz & W. Robert Thomas, *Taxation of Autonomous Artificial Intelligence*, 108 Marquette Law Review 1081, 1100 (2024).

[18] 参见刘志鑫:《税法的调控功能及其宪法约束》,载《法商研究》2025年第5期。

事、行政与刑事责任之外,发展出以维护社会整体利益为目的的新型责任形态与制度工具。以税法规制自主智能体,实质是运用该类制度工具,对私法个案救济难以覆盖的社会性规模损害进行预防与调节。^[19]有观点指出,自主人工智能早已借助财政政策获取了巨额补贴,对其加征税收本质上是向税收中性状态下社会整体利益的回归。^[20]在“自动化系统可作为独立主体被征税”这一思路的延伸下,有学者提议基于电子支付能力概念,主张赋予自动化系统承担税负的法律行为能力。^[21]这些提议均在现行税制框架内运作,仅为征税目的赋予自主智能体主体资格,进而拓展现有税种征税对象的适用范围,但均未触及公司税收的规制维度,而后者显然更有助于政府对自主智能体的商业应用实施监督。对此,我国有责任为自主智能体可能带来的社会成本,如结构性失业、再培训需求、伦理风险治理等提供支持;对自主智能体或产生的收益征税,还可将税收用于资助基础研究、发展普惠人工智能或提高社会保障水平。

其次,自主智能体税仍然以自由与人性尊严的保护为最高价值目标。向自主智能体征税的功能,在于及时地提供资金支持以满足当下各国日益迫切的财政收入需求,而国家设计该税的任务承接理由之核心则始终归结于自由与人性尊严的保护。^[22]税法须确保国民行动与决定的自由,具备自我发展的能力,为社会创造新增价值,使国家从中分享部分财富作为经费来源。^[23]随着自主智能体应用激增,劳动者失业无疑将导致其应税工资基数缩减,而这些失业劳动者对公共服务需求的上升,反过来又会加重公共财政负担。面对这一困局,国家对自主智能体课税,能收回此前为其发展提供的部分补贴,反哺人民生存和发展的内在需要。

最后,自主智能体税应由立法者加以创设,并通过实质课税破解技术复杂性引发的法律定性困境,使税收政策具有法定性并实现对行为的合规引导。自主智能体能够独立执行任务并创造经济收益,构成了其可税性的经济实质基础。然而,传统税法中的税法要素、应税事件和税收连接点,在面对自主智能体时显不足。鉴于当前资本资产及知识产权税负远低于劳动力税负,难以满足财政收入的需要,有学者提出应采取提高该类资产税负的措施;^[24]也有学者认为,可通过对资本资产征收庇古税、对经济租金征税或开征增值税,以填补税法漏洞;^[25]还有学者考虑到机器人对人类劳动的取代,提出对其使用征税,具体表现为就归属于该自动化系统之金额与先前执行相同职能的人类雇员所获报酬大体相当的推定收入,向最终受益于其纳税能力的雇主或所有者征收税款;^[26]有学者还建议对自主智能体征收数据税,^[27]其依据在于数据使用量与损害风险之间在版权侵害、隐私侵害等领域存在一定相关性。但该相关性并不适用于所有损害类型,例如,更多数据反而可能降低诽谤性幻觉等损害风险,且数据税难以随自主智能体行为动态调整,因而存在适用局限。鉴于上述方案存在诸多争议,本文更倾向于支持规制性税收,因为自主智能体的大规模应用,必然会对第三方造成损害,事后责任制度对此类损害可提供有效救济,规制性税收政策能够及时、有效地应对自主智能体带来的

[19]参见叶姗:《经济责任:范畴提炼及其构造》,载《北京大学学报(哲学社会科学版)》2022年第1期。

[20]See Christina Dimitropoulou, *Scaling Back Tax Preferences on Artificial Intelligence-Driven Automation: Back to Neutral?*, 12 *World Tax Journal* 409, 409 (2020).

[21]See Xavier Oberson, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, 9 *World Tax Journal* 247, 247 (2017).

[22]参见葛克昌:《所得重分配——国家任务与团结互助社群》,载《台湾法学杂志》2011年第4期。

[23]参见汤洁茵:《个人所得税改革中纳税人权利的实现和保障》,法律出版社2022年版,第27页。

[24]See Bret N. Bogenschneider, *Will Robots Agree to Pay Taxes? Further Tax Implications of Advanced AI*, 22 *North Carolina Journal of Law & Technology* 1, 28 (2020).

[25]See Bronwyn McCredie, Kerrie Sadiq & Larelle Chapple, *Navigating the Fourth Industrial Revolution: Taxing Automation for Fiscal Sustainability*, 44 *Australian Journal of Management* 648, 655-658 (2019).

[26]See Mauricio Barros, *Robots and Tax Reform: Context, Issues and Future Perspectives*, 2 *International Tax Studies* 1, 7 (2019).

[27]See Omri Marian, *Taxing Data*, 47 *Brigham Young University Law Review* 511, 559 (2022).

多维度负外部性,并可作为侵权法等其他机制的有益补充。值得注意的是,税收负担课征于先由民商法规范和分类的经济事实之上,若拘泥于法律形式,将使本具经济实质的收益因无法套用传统分类而免于课税。^{〔28〕}为此,必须诉诸运用经济观察法的实质课税方法,在认识法律漏洞的基础上加以填补,根据经济实质而非法律形式确定税收义务。^{〔29〕}

三、自主智能体税法规制的政策框架重塑

2024年12月,中央经济工作会议明确提出,需“以科技创新引领新质生产力发展”,积极“开展‘人工智能+’行动,培育未来产业”。^{〔30〕}研究表明,人工智能等创新技术的应用不仅对劳动力市场产生冲击,也进一步侵蚀了个人所得税等传统税基,导致全球贫富差距扩大,据此提出对自主智能体征税的政策建议,为解决税基问题提供了新思路。^{〔31〕}其中至少蕴含着一个根本经济宗旨、两个税收政策目标以及三个关键涉税法律争议。

(一)根本宗旨:促进经济高质量发展和人的全面发展

发展型财税政策旨在推动自主智能体产业高质量发展,最终促进人的全面发展,是自主智能体税法规制的根本目标。它代表着“法律体系惯于守成的路径依赖逐步渗入进取的因子”,^{〔32〕}契合促进新质生产力的高质量经济发展诉求,而自主人工智能产业发展亦对我国财税制度改革提出了新的要求。这一取向与国家顶层设计契合。《关于深入实施“人工智能+”行动的意见》明确以“使全体人民共享人工智能发展成果”为要求,以税法规制引导自主智能体红利的社会共享是此政策目标的制度化落实。自主智能体所产生的巨大效益,致使直接禁止技术发展成为缺乏合理性的选择,亟待探寻一种温和的干预模式。具有政策监督职能的自主智能体税法规制能在促进创新和确保其与人类劳动公平竞争中达致平衡,最终实现整体社会利益的最大化。亚历克斯·拉斯科利尼科夫指出,历史证实“新镀金时代”的财富集中与科技进步带来的财富分配失衡高度相关,只有财税制度才能解决经济权力集中问题。^{〔33〕}税法制度体系的构建,一方面可精准引导智能时代资本的运行逻辑、保障国家整体发展权;另一方面能对自主人工智能技术的研发应用进行全面规范,防范技术滥用对个人隐私与自由的威胁。个体发展权是社会经济发展权的基石,自主智能体税促进社会经济高质量发展,溯其根本便是为实现人的全面发展。

(二)税收政策目标:筹集财政收入与弥补社会性损害

主权国家行使征税权可追求多重目标,其中一方面是筹集财政收入、调节财富分配的传统目标。由于自主人工智能引发的劳动力替代效应,社会安全网压力加大,劳动者数据被用于训练替代自己的系统,形成“劳动成果反噬自身”的悖论,工资薪金税基萎缩导致财政收入缺口;与私法救济不同,税法是面向全社会的政策工具,能带来全社会层面的收益。相比于侵权行为的证成难点在于必须在特定受害者与特定加害者之间建立联系,税收则可在更广泛的层面上规制不当收益问题。因此,有必要考虑替代性税收工具,以弥补个人工资薪金所得税的减少。同时,税收政策是政府实现分配正义的核心工具之一,^{〔34〕}税收征管并非机械的法律执行,而需在资源配置中进行优先次序判断,体现为判

〔28〕参见翁武耀:《避税概念的法律分析》,载《中外法学》2015年第3期。

〔29〕参见陈清秀:《税法总论》,元照出版社2025年版,第215页。

〔30〕参见《中央经济工作会议在北京举行 习近平发表重要讲话》,载中国政府网,https://www.gov.cn/yaowen/liebiao/202412/content_6992258.htm。

〔31〕参见王智烜、朝木日力格、万颖:《人工智能税收治理国际实践及启示》,载《国际税收》2025年第11期。

〔32〕刘剑文、侯卓:《发展型财税法的理念跃迁与制度构造》,载《中国社会科学》2023年第5期。

〔33〕See Alex Raskolnikov, Law for the Rich, 109 Minnesota Law Review 1399, 1399-1400 (2024).

〔34〕See Liam Murphy & Thomas Nagel, The Myth of Ownership: Taxes and Justice, New York: Oxford University Press, 2002, p.76.

断优先选择监管富人或大企业还是更容易出错且缺乏应对手段之小微企业的避税行为,同时征管过程中的调查时限和信息获取等权力行使均离不开民主合法性支撑,而现有税收政策体系缺乏广泛纳税人参与,且纸质时代形成的程序规则未适配自主人工智能等数字技术的侵入性风险,唯有通过实体税收更新和征管程序调适才能实现向分配正义的回归。^[35]

另一方面是规制私营部门并补救社会性规模权利侵害的新型政策目标。若以技术发展速度作为政策制定的唯一准则,税制预计将在两个层面阻碍人工智能的发展:一是削弱人工智能领域投资的吸引力,新增发股份会稀释原有投资,从而致使投资规模缩减;二是公众意见参与公司治理决策,可能会暂停或延缓某些具有一定风险的研发方向。但上述两种风险,均无法与自主智能体当下日益加剧的危害相提并论。在互联网规模下对受版权保护的书籍、网站及其他创意作品进行未经授权复制,即便这些正版或盗版副本后续被用于训练自主智能体模型,且被认定为具有转换性的合理使用,也依然侵犯了版权人的财产权。税收政策恰可为实现这种社会性规模补偿提供一条补充路径,彰显将承载自主智能体的名义法人作为纳税主体进行征税所具备的规制功能。例如,帕斯夸莱等在美国法语境下提出了改良版的补偿金制度,以模型训练中使用特定数据集或产品输出数量为触发条件。^[36]该设想由版权人承担举证责任,其潜在受领主体主要是经济利益足够大、愿意承担程序性交易成本的专业权利人,与开发者从版权作品中获取价值的实际情况相去甚远。从单部作品来看,模型训练过程中所使用的绝大多数作品,并非传统上由专业出版机构或集体管理组织统一管理其权利的作品,如正式出版的图书、唱片公司发行的歌曲、电影公司制作的影片,而是未设置付费墙、权利人高度分散的互联网数据,如社交媒体平台上的用户生成内容。迄今提出的试图追踪数据集使用情况并按比例向作品作者分配归属的各类框架,都面临着大规模的作者缺失问题。^[37]知识产权法的雇佣作品原则、公司法的股东至上逻辑,均默认企业对劳动者在职场产生的数据拥有所有权,实则进一步纵容了“数据掠夺”。^[38]税收再分配功能的发挥,对于实现此类特定领域的矫正正义无疑更具有价值。

(三)制度内在冲突:现实困境及其模式选择

当前,旨在规制、引导与控制创新发展的税法方案系为人类量身定制。^[39]鉴于自主智能体产业发展的无限性与人类理性认知的有限性之间存在张力,税收中立原则更宜作为其税收制度不容忽视的指导准则。^[40]随之从辅助角色渐趋迈向决策职位,将自主智能体纳入课税对象仅为时间问题。其中,有三方面涉税关键法律争议尤为值得关注,即自主智能体对劳动力市场的冲击、自主智能体经济的跨境性质和各国新型征税模式的选择。

其一,现有税法方案均无法化解现代科技对劳动力市场的冲击,而自主智能体税意在拟制法律人格的经营行为及其外部性征税。劳动力税收占经济合作与发展组织(OECD)国家税收总额的63%,^[41]自主智能体替代劳动可能在公共品需求上升的同时削弱社会保障财政收入。^[42]现有自动直接许可方案对版权创作者的补偿有限,司法救济亦难覆盖自主智能体引发的隐私与版权损害。^[43]许

[35] See Stephen Daly, *Taxing Better: Using AI to Advance Democracy*, <https://ssrn.com/abstract=5932436>, last visited on 2 April 2026.

[36] See Frank Pasquale & Haochen Sun, *Consent and Compensation: Resolving Generative AI's Copyright Crisis*, 110 *Virginia Law Review Online* 207, 237–238 (2024).

[37] See Jeremy Bearer-Friend & Sarah Polcz, *Sharing the Algorithm, The Tax Solution to Generative AI*, 17 *Columbia Journal of Tax Law* 1, 14–20 (2025).

[38] See Ifeoma Ajunwa, *AI and Captured Capital*, 134 *Yale Law Journal Forum* 372, 384–385 (2024).

[39] 参见[美]伍德罗·巴菲尔德、[意]乌戈·帕加洛:《人工智能法律指南》,冯子轩、汤烨凡译,法律出版社2024年版,第663页。

[40] 参见邹新凯:《税法中立何以规制人工智能:理论证成与制度建构》,载《理论与改革》2025年第1期。

[41] See OECD, *Taxing Wages 2026: The Progressivity of Labour Taxation in OECD Countries*, OECD Publishing, 2026, p.46.

[42] See Joaquín Álvarez Martínez, *Robotics and Taxation: Present Problems and Proposals for the Future*, 2 *Technical Tax Journal* 51, 58 (2021).

[43] See Alicia Solow-Niederman, *Do Cases Generate Bad AI Law?*, 25 *Columbia Science and Technology Law Review* 261, 265–267 (2024).

多自主智能体使用未经授权的海量版权作品训练,共有其所有权可补偿受侵害创作者及被非自愿收集数据的公众;同时,被替代劳动者可分享技术收益。基于此,自主智能体税拟以拟制实体为载体,将经营收益及外部性纳入课税,并以法人股缴税,从而弥补劳动税基收缩,并通过共有所有权和治理参与回应财富集中、垄断及算法偏见问题。

其二,自主智能体的跨境运行与现有国际税法以物理存在为基础的联结规则存在适用张力。现行国际税收体系主要通过来源地与居民地分配征税权,并以常设机构等物理联结确定来源地。《OECD税收协定范本》第5条所列管理场所、分支机构、办事处、工厂及代理人等标准,难以涵盖无物理形态的自主智能体服务。相较之下,用户所在地更接近其价值实现地;服务器资源的成本已由能源价格及资源税内部化,且服务器具有高度可迁移性,难以形成稳定税收联结。即使将自主智能体视为资本资产,《OECD税收协定范本》第22条对来源地征税仍以常设机构等传统联结为前提,自动化进一步削弱了既有规则的适用基础。^[44]

推动变革的关键因素是调整分配规则以适应数字经济,使来源地国在无实体存在的情况下仍能保有征税权。由于未能就调整常设机构规则达成国际共识,各国转而采取单边措施,先是转移利润税(Diverted Profits Tax, DPT),后是更流行的数字服务税(Digital Services Tax, DST)。但是,此类单边措施因针对性强,常对美、中大型数字企业造成影响而引发国际争议。对此,多位学者提议开征数据消费税,作为DST的替代方案。OECD为实施BEPS 2.0项目第一支柱而制定的多边税收公约,包含界定数字服务用户所在地的详尽条款。^[45]即便自主人工智能的所得来源于其他辖区内的广告商,这些定义也可用于根据用户所在地对其征税。然而,上述各类单边税种实际上也难以应对自主人工智能带来的独特挑战,因为它并不完全受其所有者、程序员或用户的控制。例如,传统机器人具有固定物理位置,税务机关可依据“居民”与“来源地”的传统定义相对容易地对其征税;但对于自主智能体,若不采取特殊措施,税收管辖权的划分势必成为难题。这是因为,自主人工智能的程序员可能遍布全球,运行系统的服务器可能位于某一国,用户则可能分散在更多国家。与传统架构不同,管理机构所在地、薪资支付地及资产所在地的意义微乎其微,因为它们对利润创造的贡献占比极低。有鉴于此,有学者提出,对自主智能体利润征税的适宜管辖权应归属于其用户所在辖区。^[46]

其三,鉴于自主智能体的税法要素不同于其他税种,应进行最优模式选择。现行税收制度构建于法律人格的基础之上,纳税主体应为具备权利能力与行为能力的自然人或法人。伴随自主智能体前沿技术的发展,其经济活动涉及开发方、所有者和使用者等多元主体,税收方案亦呈现出分散化的特征。第一种方案是向机器人征税,是对已有企业税的调整,存在两种技术形态:其一为削减自动化投资的税收优惠以变相增税,其二为拟制“推算工资”并向雇主或所有者课征。前者的税基是机器人本身及其所替代劳动力的价值,通过减少折旧抵扣、取消税收优惠等方式增加企业使用机器人的税收成本。以韩国为例,其并未创设收益分享或治理参与机制,而是削减自动化设备税收优惠实现变相增税,本质是对既有产业激励政策的收回,我国不宜简单效仿,否则将与产业激励基调相悖,也无法回应算法歧视与行业垄断等治理需求。后者由泽维尔·奥伯森最早提出,将机器人替代劳动的价值拟制为“推算工资”,相当于企业雇佣员工所支付的工资;初期税收负担能力仍归属于机器人的雇主或所有者,待技术成熟后再考虑承认其自身纳税能力。^[47]事实上,机器人税不过是对机器人所有者征税的

[44]例如,程序员可能位于A国,AAI的所属企业在B国注册,运行系统的服务器设在C国,但AAI本身不存在于任何物理地点,因此无法按照居民标准或传统来源地标准征税。

[45]See Reuven Avi-Yonah, Young Ran (Christine) Kim & Karen Sam, *A New Framework for Digital Taxation*, 63 *Harvard International Law Journal* 279, 289-290 (2022).

[46]See Reuven Avi-Yonah, Lucas Brasil Salama, Herbert Snitz & W. Robert Thomas, *Taxation of Autonomous Artificial Intelligence*, 108 *Marquette Law Review* 1081, 1083 (2024).

[47]See Xavier Oberson, *Taxing Robots? From the Emergence of an Electronic Ability to Pay to a Tax on Robots or the Use of Robots*, 9 *World Tax Journal* 247, 247 (2017).

一种替代手段,其针对所属企业的资本支出或资产增值征税,无法精准匹配自主人工智能自身的行为与危害。通过对比针对收益的所得税,围绕交易的消费税,具有累退性的人头税以及面向资源提取的自然资源税等财产税,唯一能直接覆盖自主智能体的税种,本质上仍然是所得税。第二种方案是征收消费税和数字服务税。与所得税不同,即便企业处于净亏损状态,消费税仍可产生纳税义务,且消费税亦可适用于免税组织。我国《消费税暂行条例》第3条规定了纳税人兼营不同税率应税消费品时的核算要求,并未将纳税义务与企业是否盈利挂钩,即消费税的税基是特定应税商品或应税行为的消费量。消费税负担主要由消费者承担,虽可与其他方案并行适用,却无法提供公司治理工具,且高额消费税可能使国产替代科技企业处于竞争劣势;数字服务税同样会增加消费者负担,虽已在欧盟广泛推行、成为对美国大型企业征税的手段,但效果有限。日本消费税方案与欧盟数字服务税方案分别代表“沿用现行税目扩围”与“以用户所在地确定征税权”两条路径,但均以增加财政收入为着眼点,未涉及税收工具参与公司治理、实现长期收益分享。欧盟聚焦用户所在地这一连接点,未触及产权分配与治理参与;日本仅将征税范围扩展至跨境数字服务,同样未形成治理性权益安排。鉴于域外既有税制未建立治理性权益机制,难以直接适用于相关场景,有必要重新设计“名义实体股权纳税”方案。第三种方案是征收人头税。人头税是对符合条件类别中的所有纳税人,按统一标准定额征收的税种,^[48]这意味着要将自主人工智能模型拆解为独立的纳税主体。征税依据可以是达到相当于人类水平的算力,也可以与人工智能的其他特征挂钩。有观点认为可将自主性作为应税特征,但目前尚不明确如何将单一大型语言模型拆分为多个纳税主体;^[49]另一个可能的纳税义务判定标准是感知能力,但这也会引发是否应赋予自主人工智能拟制纳税人权利的问题。第四种方案是数据税等财产税方案。目前,欧盟3%的数字服务税税率方案难以推进,且依赖收入阈值易引发歧视性争议;^[50]有学者将征税思路区分为,将机器人本身作为征税对象,抑或对机器人所有者征税。^[51]然而,数据税存在数据估值难题,且因未完全覆盖到人工智能所替代的劳动力而将导致税基大量流失。

四、自主智能体税法规制的路径建构

正如OECD在数字税改革进程中所提出的“数字经济正在成为经济本身”,自主智能体的税法规制并非针对某一具体税目的制度调整,而是税法适应数智化发展过程中制度演进的一个方向。“名义实体股权纳税+法定类别股发行”方案旨在以现行公司法类别股制度为基础,在尽可能降低制度调整成本的前提下实现相应的制度衔接,从而推动税制安排与既有法律体系之间的协调与兼容。循此降低制度调整成本的思路,具体的制度构造便可依次展开。

(一)“危害指数导向”的自主智能体税收制度

《人工智能安全治理框架2.0》对人工智能的安全风险作出分类,并承认在技术应对措施之余必须采取综合治理措施,其中税法规制不可或缺。在对劳动收入和资本收入的征税之间找到一个更适当的平衡点是合理且适宜的,^[52]借鉴投资领域的环境、社会及治理评级(ESG)思路,通过幻觉发生率、版权侵权范围等统计数据来评估自主人工智能的危害程度,危害越高则税率越高。^[53]所谓“危害”,指

[48]See Jeremy Bearer-Friend, *Race-Based Tax Weapons*, 14 UC Irvine Law Review 1067, 1068 (2024).

[49]See Xavier Oberson, *Robot Taxes: The Rise of a New Taxpayer*, 75 Bulletin for International Taxation 370, 375-379 (2021).

[50]See Jeremy Bearer-Friend, *Taxing AI Across Borders: The Benefits of In-Kind Remittance for Cross-Border Taxation*, 2025, pp. 6-7, <https://ssrn.com/abstract=5616030>, last visited on 2 April 2026.

[51]See Vikram Chand, Svetislav Kostic & Ariene Reis, *Taxing Artificial Intelligence and Robots*, 12 World Tax Journal 711, 728-745 (2020).

[52]参见[瑞士]泽维尔·奥伯森:《对机器人征税》,王桦宇、孙伯龙译,上海人民出版社2022年版,第155页。

[53]See Danielle A. Chaim & Gideon Parchomovsky, *The Missing “T” in ESG*, 77 Vanderbilt Law Review 789, 794-795 (2024).

数据盗用、劳动力替代、算法歧视与行业垄断等见于全社会、难以经由私法救济或属地税费填补的社会性规模损害。以危害程度决定税率高低,回答的是该税“应否课征、课征多重”的问题——危害指数决定税率的轻重,用户所在地决定税源的归属。损害越深则税率越高,而无论税率高低,其税源与征税收权均归于损害实际承受、价值实际创造的用户所在辖区。

其一,构建自主智能体红利的社会共享机制。当前,大规模的数据与知识产权“掠夺”行为正在发生,整个行业仍处于监管的灰色地带,多数自主智能体依赖未经授权的盗版数据用于模型训练,故向其施加的纳税义务本质上是一种不当得利返还。^[54]对于自主智能体开发者所采集的个人信息和数据价值,社会成员应共同分享由此产生的创造性价值。税法方案实现了从侵权法与知识产权私人救济,转向对社会性损害的整体性矫正。通过设立名义法人并对之持股,公众或代表公众的机构既可分享经济利益,也能在公司治理中获得话语权。鉴于企业可能通过发行无投票权股份、转移隔离核心资产等方式避税,应通过明确纳税股权类型、实施穿透式监管、清晰界定应税范围等方式防范,最终实现对名义法人的实体性课税。

其二,税法要素设定及其征管方式设计。首先,应依据《民法典》《著作权法》及相关司法案例,判断自主智能体活动及其成果的法律性质,包括是否构成作品、是否存在侵权行为等。随后,则采用基于统计的整体损害度量,损害评估可针对每一项自动人工智能应用单独开展,最初可由所属企业进行评估,再由税务机关审核。纳税义务并不以诽谤或版权侵权的严格司法认定为前提,而是基于具有统计效力的整体损害度量。在许多情况下,自主智能体造成的损害可以被客观量化,通过计算幻觉输出比例,或估算特定生成式人工智能所使用的版权作品范围等客观数据进行衡量。

一是应税主体范围的扩展及其限制。自主智能体越来越多地嵌入更广泛的供应链之中,引发了哪些企业应使其自主智能体承担纳税义务的问题,而这正是借助名义法人股权架构设计实现收益风险与纳税义务相匹配的前提。例如,修改开源模型并以此创办个人独资企业的程序员,是否需要为其初创企业所有的自主智能体缴纳股权税款?应对该问题的思路之一,是区分基础模型与二次定制模型。若算法供应链正围绕系统重要性主体展开,则可将这些主体单独列为征税对象。^[55]征管上,可结合企业向股东、投资者作出的功能声明或大额采购申报;对年收入低于特定规模的自主智能体实行零税率,以集中征税于大型企业。研发者、制造者与使用者的税负应以名义法人股权归属为标准,买断模式下,股权随智能体交付转移,研发者或制造者仅承担销售或许可环节税负,后续由用户承担运营税负;“机器人即服务”(Robot as a Service, RaaS)模式下,平台或制造商保留部分股权,运营收益归入名义公司后按持股比例分担所得税。

二是明确采用股权纳税方式。自主人工智能企业以股权替代现金缴税,使政府或公众分享其长期价值,并可通过股权增值、分红及治理权参与形成持续税收收益与公共监督。由此,股权纳税既可缓解未来财政缺口,也可将风险治理前置。具体应缴纳何种股权,仍需进一步确定,自主人工智能税项下的权益证券可考虑以下三种方案:第一种方案是按照企业已发行在外的各类股权比例,等额缴纳。该方案无需创设新型证券,也无需扩展现有股份或权益类别,只需比照已有股权形式增发即可实现。其优势在于征管简便,但若企业原资本结构存在显著差异,将引发横向公平失衡。发行普通股的企业仅需缴纳普通股,采用双层股权结构的企业则需向公共基金发行多种类型股份,即便出让比例相同也未必让渡同等比例的控制权;且对多样化经营的企业而言,该方案无法与其人工智能业务直接挂钩,难以精准规制负外部性,甚至可能误伤其他业务。若允许以部分股权评估作价抵缴税款,则

[54] See Jeremy Bearer-Friend, *Taxing AI Across Borders: The Benefits of In-Kind Remittance for Cross-Border Taxation*, 2025, p.11, <https://ssrn.com/abstract=5616030>, last visited on 2 April 2026.

[55] See Jennifer Cobbe, Michael Veale & Jatinder Singh, *Understanding Accountability in Algorithmic Supply Chains*, in *Proceedings of the 2023 ACM Conference on Fairness, Accountability, and Transparency*, Association for Computing Machinery, 2023, pp. 1186-1193.

类似“以资抵税”,还需配套股权价值评估与权属变更程序。第二种方案要求被认定的自主人工智能企业将其相关所有权权益注入一家专门设立的名义实体,再根据核定税率,将该实体的部分股权用于缴税。该方案的优点在于,它将该税限制在自主人工智能业务范围内,而不涉及企业的其他业务板块;且该方案能在纳税人之间保持一致性,控股公司类型、应缴股权比例均可予以标准化。但是,应税企业更容易在缴税的股权价值上采取操纵行为。由于不存在其他外部股东监督其是否充分享有利润分配权或股权增值收益,这类权益往往不具备可交易性,会降低所缴财产的实际价值。第三种方案是在第二种方案的基础上,由自主智能体法人直接发行特定类别的新型权益以履行纳税义务。鉴于当前持有自主人工智能的主体类型多样,包括公司、合伙企业、有限责任公司等,须对应不同组织形式设定专门的权益类型。根据2023年修订的《公司法》第144条至第146条所列类别股制度,允许公司章程规定不同于普通股的股份,其在利润分配、剩余财产分配、表决权等方面可以享有不同权利。这为税法创设一种“政府持有的、权利内容法定的类别股”提供了立法基础。税法可以援引此规则,明确规定该股权享有的具体董事会席位数量、特定事项的表决权比例以及优先或特殊的利润分配权。综合而言,“名义实体股权纳税+法定类别股发行”方案既能避免对企业整体股权结构的过度侵入,又能确保财产收益、风险归属与纳税义务在同一法律载体内匹配。人工智能企业原则上仅承担实体设立、资产注入、信息报告和协助缴纳等义务,仅在拒设或虚置名义实体、转移收益或混同财产等情形下承担补充或连带责任。股权登记与流转上,智能体出厂或上线时由平台统一登记入名义公司资产名册并暂持其全部初始股权;智能体销售或交付时触发自动化股权变更登记,过户至用户名下;公示环节可依托国家企业信用信息公示系统或平台集中登记、智能合约备案等机制,将智能体序列号与名义公司股权份额绑定公示,以对第三人产生排他效力。

三是借由风险分级分类设定税率分层框架。该体系可参照欧盟针对监管人工智能的立法,根据风险等级对其进行分类。借鉴欧盟《人工智能法案》(AI Act)风险分级框架的核心监管逻辑,使税收杠杆的力度与人工智能系统的风险水平相匹配,从高到低征收“不可接受的风险”“高风险”“有限风险”和“最小风险”四类税。对此,诸如词元(Token)数量,因其与调用频率、交互范围和输出影响力相关,可作为衡量自主智能体运行规模和风险暴露程度的辅助指标。这一思路,显然也与我国《生成式人工智能服务管理暂行办法》“对生成式人工智能服务实行包容审慎和分类分级监管”的立场相契合。同时,如果人工智能税按年征收,即便税率较低,最终也可能累积形成控股地位。为避免产生“以税控股”这种扭曲市场结构和产权制度的非意图后果,自主人工智能税应设计为一次性税种,其税率由危害指数直接决定。在同一危害等级内适用统一税率以确保横向公平,并可依据经营活动规模设定档次系数,使规模较大者承担更高比例的股权。所谓一次性,并非指企业存续期内仅课征一次,而是就每一次“被认定为自主智能体企业”的触发事件一次性结清,不按年滚动持股以避免控股累积;危害程度于该触发时点依风险等级与既有统计数据评定,并在相关自主智能体发生重大模型迭代、功能扩展或原所有者企业在后续年度被重新认定为自主智能体企业时重新触发评定与缴纳义务,从而使税率得以反映危害的实质变化。理想税率应具备以下特征:在自主智能体名义法人实体的决策中赋予公众足够的话语权,以应对其可能带来的公共危害;^[56]提供充分的利润权益,用于补偿受影响的劳动者与创作者;尽可能小地挤出私人投资。前两项目标与第三项目标之间必然需要进行权衡。虽然不存在能同时最优满足三者的唯一税率,但可以找到一个在三项目标上整体最优的税率。

(二)基于自主智能体法人股税的综合治理方案

我国自主人工智能企业在研发和商业化运营活动中,可积极适用诸多税收优惠政策。根据《企业所得税法》及其实施条例,被认定为高新技术企业的人工智能公司,可减按15%的税率缴纳企业所得税;根据《研发费用加计扣除政策执行指引(2.0版)》的规定,算法研发、模型训练、数据标注等活动的

[56] See Paul Davies & Klaus Hopt, *Corporate Boards in Europe—Accountability and Convergence*, 61 *The American Journal of Comparative Law* 301, 309 (2013).

直接投入,符合规定的可享受100%加计扣除;若人工智能企业被认定为软件企业,其销售自行开发的人工智能软件产品,可享受增值税实际税负超3%部分即征即退,以及企业所得税“两免三减半”等优惠;转让人工智能相关的专利技术、计算机软件著作权等技术成果,所得不超过500万元部分免征企业所得税,超过部分减半征收,个人技术转让所得有个人所得税优惠;投资于符合条件的、从事人工智能业务的初创科技型企业,创投企业和天使投资个人可按投资额的70%抵扣应纳税所得额等。我国亟须系统设计自主人工智能法人股税收制度,该制度应当是一个以法律规制为前提、以股权与税收为工具、以公共基金为平台、以社会共享为目标综合性治理框架。

首先,加强数据使用监管,结合自主智能体确立数据资产权属与合规使用标准。数据盗用是人工智能发展中无法避免的严重侵权问题,自主智能体系统的训练依赖于大量数据,而这些数据往往涉及个人隐私和商业机密,数据的非法获取和使用不仅侵犯个人隐私,还可能导致不公平商业竞争。为此,税收制度可通过提高数据获取与使用的税收成本,促使企业在事前将数据合规内化为经营考量,从而在行政处罚与民事赔偿之外形成前置性威慑。

其次,单一的知识产权补偿金制度无法弥补自主智能体带来的损害。人工智能的发展并非首次引发许可模式难以应对复制技术革新的事件。过去,当对未经授权复制行为的监控被证明不具备可行性时,尤其是在消费者可轻易获取空白存储介质的背景下,各国普遍通过征收补偿金制度设立集体基金,以部分弥补创作者的收入损失。例如,美国《1992年音频家庭录制法》对空白数字磁带、迷你光盘等征收版权税,但权利人每年实际分配不足100万美元,且适用介质已基本淘汰,未涵盖计算机及通用存储设备。在Bartz et al. v. Anthropic PBC一案中,安特罗皮克因未经授权复制约48万册图书,与作者及出版商达成的15亿美元版权侵权和解协议已于2026年7月获法院终审批准,其中逾44万件作品完成申领,反映出此类侵权行为已具社会规模,也使人质疑权利人能否单纯依靠个体维权有效行使诉求。对此,可由公共基金集中持有企业让渡的名义法人股权,由政府、公众、技术及法律专家共同行使股东权利并管理收益,用于公众分配、社会保障及劳动力培训。

最后,自主智能体税的有效制度设计,将围绕为缴纳该税而划转的股权最终由谁持有展开。主要有以下两种方案:一种方案是直接向公众分配股份。如果股份直接发放给符合条件的公众,可以直接实现对数据被侵占、劳动力被替代个体补偿的目标,纳税人也能清晰地感受到税收带来的收益,其直观程度类似于经济刺激政策,而税收减免通常不具备这种显性效果。尽管这一模式能实现分配与赔偿目标,但其缺点是难以实现自主人工智能税预期的治理效益。大多数股东是消极股东,且所有个体股东的话语权都会被稀释,相对于机构投资者,无法有效引导公司决策。^[57]另一种方案是在税务机关确认税款缴纳完毕后,将股份转入公共管理基金。该基金参照主权财富基金、公共养老基金模式,由任命或选举产生的董事会进行管理。基金既可以向公众发行份额,也可以向公众直接分配现金,或将基金支出用于特定项目。

(三)自主智能体的国际税法分配规则设计

面对自主智能体所特别引发之“收入消失”和“征税无力”的全球税收难题,国际税法学者归纳的多边所得税制调整、单边所得税制改革以及特别税种创设三类税收方案,^[58]为构建面向未来的国际税法规则提供了基础性分析框架。

其一,“IP实际使用地+多边公约”是对自主人工智能实现有效税法规制的起点。现有双边税收协定和OECD税收协定范本框架适应现实的核心转向在于,通过修订营业利润、常设机构等规则,将自主人工智能产生的利润纳入分配。这意味着从居民国和物理存在的连接点,转向市场国的用户所在地征税。务实且合理规范的做法是将征税权明确赋予开发或所有自主人工智能系统的居民国。同时,

[57] See Lawrence A. Cunningham, *Quality Shareholders: How the Best Managers Attract and Keep Them*, New York: Columbia University Press, 2020, pp. 13–23.

[58] Allison Christians & Tarcisio Diniz Magalhaes, *17 Ways to Regulate Big Tech with Tax*, 78 *Tax Lawyer* 1, 8–19 (2024).

为了平衡利益,也应强化用户所在地的来源国基于价值创造参与征税的正当性,并通过修订引入新的联结度规则或修改转让定价指引的利润分配规则来实现。

其二,采用“明确应税人格归属+重构税收居民规则”的组合政策,将自主智能体纳入单边税制方案监管。单边所得税制主张由市场国对境内消费的自主智能体服务征税,可视为数字经济下税收管辖权的延伸。中国应参与国际规则制定,并结合国内产业发展构建相应税制。具体而言,可参考OECD税收协定范本及BEPS多边工具,将自主智能体纳入相对独立的应税法人载体,适用税收法定与平等原则,并建立双层税收居民规则。在确定管辖权标准时,以“主要经营场所”为第一层标准;无法确定时,归入“单一虚拟辖区”,由收入来源国统一征收预提税。

其三,主张开征全新的“法人股税”特别税种。跨国自主人工智能企业在运营过程中所引发的跨境利润流动、数据跨境窃取以及劳动力替代等问题,致使现有的税收规则中基于物理存在的部分失去效力。一方面,且不论自主人工智能企业多处于亏损或低利润状态,缺乏足够现金流缴纳税款,产生了国际征税无力的难题。例如,若其控制的全自动工厂在X国生产,服务器位于Y国,开发公司为Z国居民,则自主智能体的物理存在便无法确定,也不受开发公司控制;三国均无法依据现有居民规则认定其税收居民身份,最终无任何国家可对其销售自主智能体服务的收入征税。另一方面,现金税收无法让东道国分享自主人工智能企业的长期增值收益,难以弥补其替代劳动力导致的税基流失。因此,对非本国司法辖区跨境自主人工智能企业在向本土销售服务时,应要求其配合以相应自主智能体股权而非现金一次性缴纳税款,实现东道国的部分公共持股。

自主智能体法人股方案的最终落地需克服现行国际法律体系的约束。一是双边税收协定的约束,现行双边税收协定主要规制所得税,其关于消除双重征税、非歧视待遇等条款,可能不直接适用于被定性为“特别税”的股权缴纳;各国可在涉及新谈判或修订协定时,将此类特别税纳入协调范围,或通过谅解备忘录等形式单独补充约定。二是世界贸易组织(WTO)与双边贸易、投资协定的约束,要求外资企业让渡股权,可能被质疑构成与贸易相关的投资措施或违反国民待遇承诺。我国需证明该措施属于为保护公共道德、保障人民生命健康所必需的一般例外范畴,或属于审慎的金融监管措施;而给予发展中国家更灵活、更易变现之股权形式的差异化设计需符合特殊与差别待遇原则。三是与公司法、证券法的兼容,让渡股权涉及股权稀释、股东权利变更,需遵守东道国公司法关于增发股份、类别股设置、股东批准等规则,公共基金作为股东的法律地位、行权机制也需国内法明确授权。

结 语

自主智能体不仅构成对现有社会秩序的即时性威胁,更蕴含着难以预测的长期性、系统性风险。而具有定向调节功能的税收政策,能在市场失灵与法律滞后之间,起到缓冲与缓解此类风险的作用。法人股税方案以名义法人为载体,通过法律拟制将自主智能体纳入法人式规制,并以股权形式缴纳智能体税,实现风险隔离与收益共享。税率依据动态“危害指数”调整,引导企业在研发与部署过程中降低潜在社会危害。该方案亦可突破跨国企业现行国际税收规则对物理存在的依赖,为数字主体的跨境征税提供制度空间。更进一步看,该方案既回应自主智能体产业发展的税收治理需求,也为自主智能体课税提供制度路径。我国现有产业政策与类别股制度为税收与公司治理相结合提供了制度基础,“名义实体股权纳税+法定类别股发行”即据此形成。随着各国面临自主智能体带来的税源确认与征税机制调整问题,该方案可为相关税收治理及数智化背景下国际税法规则调整提供参考。

当然,长远来看,随着自主智能体运行规模扩大、交易结构复杂化和经济独立性增强,仅将其作为生产资料整体纳入名义公司,可能难以准确识别单个智能体的收益贡献、风险水平与税收负担。对此,可以进一步探索“特殊课税单元+法人外壳”的复合路径,在民法上不赋予自主智能体完整法人地

位,但在税法内部借助法人格的拟制功能,将特定智能体确立为相对独立的课税单元,为其配置营流水、成本扣除和风险评估等规则;同时,由名义公司作为外部法人载体承担申报、缴纳、争议处理和责任清偿义务。由此,形成智能体课税单元负责实现税基的精细识别与差异计算、名义公司负责实现税款的最终落地与责任承接之双层格局,从而在避免过早突破民事主体制度的同时,为智能体经济的精细化税收规制创造制度空间。

Abstract: The development and application of autonomous artificial intelligence are increasingly reshaping the structures of value creation, income attribution, and risk allocation, thereby presenting the existing tax law system with a novel regulatory challenge of global scope. By reviewing the academic debates over the taxpayer status of autonomous agents, this paper further argues for the legitimacy and rationality of granting autonomous agents relatively independent taxpayer status through nominal legal persons on the basis of the principle that tax burdens should be allocated equitably according to ability to pay, in order to isolate risks and protect the tax base. The jurisprudential basis for using tax law as a regulatory tool for autonomous agents lies in its orientation toward the overall social interest, its value goal of protecting 'freedom and human dignity', and its institutional function of guiding conduct toward compliance. By analyzing the fundamental economic purpose, tax policy objectives, and inherent institutional tensions of tax-law regulation of autonomous agents, this paper clarifies that the core function of such regulation is to adopt an approach guided by a harm index, to treat autonomous agents, by legal fiction, as separate taxpayers through what this article terms a 'nominal legal person', and to properly design the essential elements of taxation and arrangements for tax collection and administration. On this basis, it proposes a comprehensive governance scheme centered on 'legal person shares', while reconstructing the rules governing the allocation of taxing rights among jurisdictions, with a view to ultimately ensuring, on a global scale, that the risks arising from autonomous agents are internalized while the benefits generated by those agents are broadly shared.

Key words: Autonomous AI Agents; Legal Person Shares; Tax Law as a Regulatory Tool; Principle of Statutory Taxation; Principle of Substantive Taxation; Nominal Legal Person

(责任编辑:卢 玮)