

数字经济对国际税收规则的挑战与应对

李洪源

天津大学法学院, 天津

收稿日期: 2022年2月11日; 录用日期: 2022年3月14日; 发布日期: 2022年3月21日

摘要

数字经济快速发展导致现行国际税制不再适用, 多国开征新税种扰乱跨境税收法律秩序。从近期经济合作与发展组织(OECD)发布的解决方案可以看出, 国际社会正在努力推进全球税制改革, 现行国际税收体系重塑将是大势所趋。中国应积极参与国际协商, 立足于税收公平原则, 在与国际社会共享共建国际税收制度的同时维护中方数字企业国际贸易利益。

关键词

国际税收, 数字经济, 税收法律秩序

Challenges and Countermeasures of Digital Economy to International Tax Rules

Hongyuan Li

Law School, Tianjin University, Tianjin

Received: Feb. 11th, 2022; accepted: Mar. 14th, 2022; published: Mar. 21st, 2022

Abstract

The rapid development of the digital economy has led to unfair international tax burdens, and the introduction of new taxes by some countries has disrupted the legal order of cross-border taxation. As can be seen from the recent solutions released by the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD), the international community is working hard to promote global tax reform, and the reshaping of the current international tax system will be the trend of the times. China should actively participate in international consultations, be based on the principle of tax fairness, and safeguard the international trade interests of Chinese digital enterprises while sharing and co-building the international tax system with the international community.

Keywords

International Taxation, Digital Economy, Tax Law Order

Copyright © 2022 by author(s) and Hans Publishers Inc.

This work is licensed under the Creative Commons Attribution International License (CC BY 4.0).

<http://creativecommons.org/licenses/by/4.0/>



Open Access

1. 引言

随着数字化不断深入产业链条各个环节，一种能够快速优化资源配置与再生、实现经济高质量发展的新经济形态诞生——数字经济。数字经济与传统实体经济截然不同，数字经济能够摆脱物理性存在，使得现有税收规则不再广泛适用。为维护自身税收利益，多国出台单边措施针对数字经济征税，造成各国税负不公，进一步加剧国际税收法律秩序混乱。鉴于此，对数字经济与现行国际税收规则的冲突进行分析，从而为我国数字经济发展以及税制改革维护我国税收利益提出建议，具有现实意义。

2. 数字经济对传统国际税收法律秩序的挑战

数字经济是建立在新型信息技术以网络平台作为载体，本质特征是打破传统经营管理空间限制的商品和服务的数字化。数字企业摆脱物理存在，通过网络虚拟平台实现全球化经营，尽管能够有效地推动世界经济发展，但也引发诸多国际税收法律秩序挑战。

2.1. 常设机构规则不再适用

对于非居民纳税人跨境所得，《OECD 税收协定范本》中规定以来源地税收管辖权作为课税基础，各国税法通常以跨境企业在市场国的物理性课税联结点(即设立常设机构)作为对跨境所得税收管辖权的基础。然而，数字经济迅猛发展，其非中介化的本质打破传统贸易模式限制，数字企业无须在市场国设立常设机构，只要通过互联网载体便可以面向全球提供商品和服务，获取大量的跨境利润。互联网作为一种虚拟空间，无法满足现行税收体系中物理性课税联结点的构成要件，大幅削弱了所得来源地税收管辖权的行使。对常设机构规则持久性的挑战必然会导致实际处于数字化产品或服务净进口国境内所得税基流失，在跨境电子商务交易利润的国际税收权益分配上难以获得公平合理的税收份额[1]。

2.2. 价值产生地与征税地错配

工业经济时代中传统税收征收框架高度重视物理资产的价值，企业赋税更多遵循生产地原则[2]。由于数字企业无须在市场国设立业务实体，高度数字化特点导致市场国无法遵从传统税收规则对跨境交易征税。数字企业通过互联网平台提供商品和服务，以此获取大量市场国用户数据信息，再通过算法等数字化技术加工开放获取利润。目前在数字企业发展稍落后的国家，尽管其国民用户在数字交易中作为价值创造的一环贡献大量数据信息，但由于虚拟平台不符合物理课税联结点规则，导致市场国不能根据常设机构相关规则向非居民企业主张税收管辖权，本国税基遭到严重侵蚀。

2.3. 业务交易界限逐渐模糊

与传统交易相比，现行税制在数字经济特性下显然难以适用。高流动性数字业务经常横跨多个税收辖区，对无形资产依赖性较强，交易内容界限难以在各国精确划分，交易地点无法准确定位，使得现行

税制中征税方式失去作用[3]。互联网的虚拟性使得纳税过程中难以识别交易主体身份，难以确定采用居民纳税人缴税方式还是非居民纳税人扣缴方式。网络交易的数字化、无纸化特点使得税务机关难以监控税收来源，为税务机关确认交易痕迹造成困难。

3. 数字经济下我国的税收立场

为应对国际间主流贸易模式从实体转变为数字而带来的税负不公现象，多国采取单边措施针对非居民数字企业在本国市场获取的利润开征新税种，长此以往势必招致他国反击加剧利益冲突。中国作为世界第二大经济体，面对数字经济税收问题应审慎研究。我国宏观经济发展层面表明现阶段不宜开征新税种。从法律适用层面分析，对国内税收体系分析也表明现阶段不宜实施单边措施。

3.1. 宏观经济发展层面

1) 与“减税降费”政策不相适应

2018年，国家税务总局正式提出“减税降费”政策，以政府收入“减法”刺激国内经济增长和内生动力。2020年，国务院总理李克强在政府工作报告中强调加大减税降费力度。我国数字行业市场份额由我国数字企业主导，数字经济税收的征税对象可能包括成长期的中小企业，被征税企业税负增加或将成本转嫁消费者，严重减缓经济发展。因此，针对数字经济开征新税种不符合国家宏观经济发展政策。

2) 与国家新发展理念相冲突

首先，根据腾讯全球数字生态大会上发布的《数字中国指数报告(2020)》，中国数字企业在国内市场占据绝对优势，与部分已经实施单边措施的国家截然不同，比如以谷歌(Google)为代表的搜索引擎和以脸书(Facebook)为代表的社交软件已经占据欧洲绝大部分市场，在我国市场占据份额微乎其微，我国国内是由中国数字企业占据主导地位。因此，数字经济收益集中来源于国内，相比于其他国家开征新税种将得到的潜在收益较少[4]。其次，我国新发展理念包括创新和开放，开征新税种很大程度会打击国内处于成长阶段的数字企业的积极性和国际竞争力。华为、腾讯等数字企业不仅在国内推动经济增长，更是走出国门在“一带一路”建设中掌握更多先进技术增强了国家竞争力。如果决定针对数字经济开征新税种，对具有战略意义的数字产业可能产生一定的抑制效果[5]。

3.2. 法律适用层面

1) 税制认定方面

我国税收法律体系与数字经济直接相关的主要是《中华人民共和国企业所得税法》，其中第一章第二条、第三条均对非居民纳税人在中国境内设立常设机构的认定做出具体解释，足以看出国内税收管辖权基础仍依赖于物理性课税联结点。然而数字经济特性不满足物理意义，开征新税种无法完全适用我国现行税法。此外，国际税收协定范本明确常设机构作为征税管辖权基础且仅用于直接税，但从部分国家对数字经济征税现状的分析可知需要给予市场国税收管辖权才能够消除价值创造地与征税地错配问题。然而，赋予价值创造地征税权不符合直接税性质，无法适用国际税收协定范本。因此，只能将其性质定义为间接税，而我国法律体系中仍未建立针对数字经济的间接税法。

2) 税收征管层面

首先，从现已开征数字经济税收国家的税制设计来看，该新税种并未遵照现行课税原则，而是以营业收入作为征税门槛加重部分中小企业税负，不符合税收征管中的公平原则。我国遵循国际税收协定范本，基于范本签订的税收协定中有对企业所得征税的约定，但没有对销售额或营业利润标准进行约定。有学者认为，对所得征税是考虑到实际经营状况，而目前国际社会已经开征新税种的国家以数字交易营

业收入作为课税对象，即使设置低税率，仍会加重低利润企业负担[6]。此外，以营业收入征税可能导致重复纳税。目前国际社会针对数字经济开征的新税种没有建立完整体系，因此未纳入双边或多边避免双重征税范围，很可能在一国缴纳税收后，在居民国被要求以利润进行二次纳税，并且这类企业不能通过《税收协定范本》第二十三条、第二十五条进行规避，进一步加剧国际税收征管秩序混乱。

4. 我国完善数字经济税收治理的建议

为尽可能减少国际税收矛盾，平衡各方利益，OECD 正协调各成员国顺利推进全球税制改革。我国应当顺应数字经济发展趋势，立足于税收公平原则，重塑与数字经济相关的征管制度，重新斟酌数字经济课税联结点，在与国际社会共建、共享的基础上形成中国方案。

4.1. 更新现有认定规则

首先，延伸常设机构认定规则，以“显著数字存在”代替常设机构认定标准。无论是我国《企业所得税法》还是国际税收规则仍以常设机构为课税基础，不符合数字时代新经济业态。常设机构规则应当跟随数字时代发展而不断丰富其内涵，其数字化、高流动性、虚拟化等特点不应被物理存在禁锢，那么“显著数字存在”概念便是一个很好地内涵外延。该概念能够很好地体现用户价值创造与利润的紧密联系，与征收数字经济税收的原理吻合。值得注意的是，以“显著数字存在”延伸常设机构概念在应用时重点区分数字化企业和传统经营模式企业，这种做法可以平衡传统业务企业与数字业务企业的真实负担的有效税率差异，但未来依据税收中性原则依然要对所有参与数字经济商业模式的企业征收税款[7]。其次，贯彻用户价值创造利润，赋予市场国征税权。数字行业竞争核心在于用户创造的数据价值[8]，扩大常设机构认定范围意味着重视价值创造地税收管辖权。为此，笔者建议在税基分配时做到利润归属与价值创造相匹配，比如确定市场国用户参与价值创造的途径，然后评估价值创造最多的几个途径，最后确定通过这些途径取得的相关收入进行征税。

4.2. 转变单项纳税申报模式

我国增值税采用代扣代缴课税模式向进口服务商征税，极大地依赖于纳税主体自觉性，同时繁琐的纳税申报流程会消磨自觉性。反观国际社会上普遍采用更高效的逆向征收模式对跨境数字交易征收增值税，由国内购买方向其所在国承担纳税申报义务[9]。然而，现实中跨境数字交易的购买方多为个人消费者，考虑到个人申报纳税繁琐，可以借鉴欧盟强制国外企业在国内经营时主动注册登记并申报纳税的经验[10]。同时，简化国内申报纳税流程的复杂性，鼓励非居民纳税人遵守规定，打造公平健康的数字营销环境。

4.3. 提升话语权，积极参与国际合作

随着全球税制改革顺利推进，以开征新税种的方式应对数字经济带来的税收法律秩序问题的手段很大程度上将退出历史舞台，多边共同协商推出有利于世界的全球税制改革方案似乎成为大趋势。因此，为推动我国企业走出国门提高国际竞争力，中国必须积极参加国际税收规则的重塑。目前，OECD 所提出的“双支柱”解决方案得到国际社会的初步认同。在此背景下，中国应当积极参加国际协商，充分利用好在国际组织中的话语权，助力重新构建国际税收制度的同时，在规则细化谈判中站在中国角度发出中国声音。要充分与各国进行沟通，尤其注意已经与中国存在贸易摩擦国家的沟通，努力为中国企业走出去创造公平的国际竞争大环境。总之，提升国际税改的中国话语权，减少中国企业的国际经营风险，维护中国利益。

5. 结语

在国际社会的共同努力下，数字经济必然带来全球税制改革。国际税收征管规则重塑依赖多边协商，中国作为世界经济大国需要积极参与协商同时充分表达利益诉求。目前，数字化已成为经济发展的时代潮流，商业模式的变化离不开税制的回应与支持，税制改革也不能成为经济全球化的阻碍。OECD 顺利推进此次税制改革，相信不久的将来一套崭新的数字税收体系将会出现。但由于尚未完成，国内需要进行税改应对国际贸易中可能遭遇的税基侵蚀，因此审慎更新现有认定规则、考虑转变税收申报模式，同时发出中国声音维护中国利益。

参考文献

- [1] 廖益新. 应对数字经济对国际税收法律秩序的挑战[J]. 国际税收, 2015(3): 20-25.
- [2] 李辉, 张成. 数字经济征税的现实困境、国际比较与政策建议[J]. 经济体制改革, 2021(2): 167-172.
- [3] 白彦锋, 岳童. 数字税征管的国际经验、现实挑战与策略选择[J]. 改革, 2021(2): 69-80.
- [4] 岳云嵩, 齐彬露. 欧盟数字税推进现状及对我国的启示[J]. 税务与经济, 2019(4): 94-99.
- [5] 黄健雄, 崔军. 数字服务税现状与中国应对[J]. 税务与经济, 2020(2): 85-90.
- [6] Vella, J. (2019) Digital Services Taxes: Principal as a Double-Edged Sword. *National Tax Journal*, **72**, 821-828. <https://doi.org/10.17310/njt.2019.4.08>
- [7] 赵利梅. 数字经济背景下数字服务税规则的分析与反思——基于常设机构与利润归属规则视角[J]. 南方金融, 2021(7): 82-90.
- [8] 李蕊, 李水军. 数字经济: 中国税收制度何以回应[J]. 税务研究, 2020(3): 91-98.
- [9] 周海燕. 网络经济时代的税收征管模式创新[J]. 税务研究, 2011(2): 3.
- [10] 国家税务总局科研所课题组. BEPS 行动计划: 世界主要国家采取的措施和中国立场[J]. 税务研究, 2016(12): 5.