

数字经济税收对传统国际税收秩序的挑战及中国应对

毛彦

(武汉大学,湖北 430072)

内容提要:近年来,经济数字化对传统国际税收秩序带来巨大挑战,国际组织与部分国家通过调整国际税收规则与国内税法,试图因应这一挑战。作为全球数字经济的重要参与者,中国兼具技术与市场,数字经济国际税收规则的制定攸关我国税收利益与数字经济的发展。现阶段,一个长期稳定的多边共识税收方案对中国而言更为有利。未来,依据人类命运共同体的外交方针,作为数字经济市场大国,中国主张在全球范围内公平地分配征税权,市场国有权从经济数字化的全球浪潮中分享税收利益。另一方面,中国坚持数据主权,数据监管措施及其本土化的趋势可能对常设机构的产生与全球数字经济税收政策产生影响。

关键词:数字经济 国际税收规则 包容性框架 人类命运共同体 数据本地化

中图分类号:F810.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2022)05-0084-11

信息与通信技术的发展催生出数字经济巨大的发展活力,以谷歌(Google)、亚马逊(Amazon)、阿里巴巴以及腾讯为代表的数字科技公司也显现出前所未有的创造力。然而,传统的国际税收规则却无法因应数字经济带来的挑战,国家之间征税权的划分成为各国关切的核心问题。面对经济数字化带来的税收挑战,二十国集团(G20)与经济合作与发展组织(OECD)主导的包容性框架推出“双支柱方案”。2021年10月,包括中国在内的136个税收管辖区发布《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》,标志着“双支柱方案”达成共识,有望在

2022年推进立法,并于2023年生效执行^[1]。因此,2021年成为应对数字经济税收挑战的一个分水岭。在国际层面,一个凝聚共识的数字经济税收框架至关重要。一旦共识方案无法有效推进,各国的单边税收措施将会愈加蔓延。对于企业而言,双重征税难以避免;对于国家而言,税收战争乃至贸易战争可能一触即发。

如今,中国不仅是数字经济的市场大国,还是数字经济的技术大国。对于数字经济带来的税收挑战,中国应当如何应对?对于G20/OECD推动的多边共识方案,基于中国的国家利益应当如何评

[收稿日期]2021-12-10

[作者简介]毛彦,法学院博士研究生,研究方向为财政税收法、国际税法。

估?未来,随着数字经济的深入推进,中国的因应举措是否会发生改变?这些问题不仅攸关中国的切身利益,而且是世界各国所关心的重要问题。

一、应对数字经济税收挑战的政策评估: 国际与国内两个视角

面对全球化和数字化的滚滚浪潮、不断创新的跨国企业经营模式、无形资产在全球价值链中的比重逐渐提高等诸多变革,诞生于百年之前的国际税法体系迎来深刻的挑战^[2]。基于信息与通信技术的应用,跨国数字企业无需依赖任何物理存在,就可以在境外创造出一个规模庞大的客户群和市场,并据此获取收入^[3]。在传统国际税收规则的框架下,“经济存在”基本等同于一种物理存在^[4]。正是由于缺乏物理存在,单纯提供跨境数字服务往往无法在市场国构成常设机构,数字企业从市场国获取的收益,市场国却无权征税。因此,价值在何处创造,如何分配价值,分配价值的依据为何,成为应对数字经济税收挑战的核心问题。不论是G20/OECD推进的“双支柱方案”,还是各国颁布的单边措施,都试图解决这些问题。

(一)国际层面:应对数字经济税收挑战的工作进程

过去三年中,数十个国家针对数字经济推出包括特别预提税、最低税以及数字服务税等单边税收措施^[5]。与此同时,应G20的要求,OECD努力打造一个多边方案,以应对数字经济带来的税收挑战与单边税收措施带来的国际税收冲突问题。

第一,OECD/G20领衔的多边共识提案正在逐步推进。2015年,OECD在税基侵蚀和利润转移(BEPS)第1项行动计划中首次发布《应对数字经济的税收挑战》报告。在BEPS行动计划后,OECD于

2018年出台《经济数字化的税收挑战——中期报告》。2020年10月,OECD/G20的BEPS包容性框架发布应对经济数字化税收挑战的“支柱一”与“支柱二”蓝图报告。“支柱一”涉及税收管辖区之间征税权的分配,并考虑新的联结度规则(Nexus Rule)和利润分配规则(Profit Allocation Rule),以确保数字经济时代市场国的税收利益。依据新联结度规则,提供自动化数字服务和面向消费者业务的企业将其部分超额利润分配给市场国(即“金额A”);“支柱二”即全球反税基侵蚀提案(GloBE),旨在确保所有大型跨国企业至少缴纳最低水平的税收^[6]。2021年10月,OECD/G20发布《关于应对经济数字化税收挑战双支柱方案的声明》,宣告就“双支柱方案”达成关键共识^[7]。

第二,各国针对数字经济带来的税收挑战不断采取单边措施。这些单边措施包括开征数字服务税(Digital Services Tax)、引入数字型常设机构以及扩大预提税(Withholding Tax)适用范围等诸多类型。以印度为例,其对跨境数字服务采取全方位的征税方案,即在企业所得税法中扩大预提税的适用范围;对数字广告适用6%的均衡税;引入“虚拟常设机构”的概念,制定“显著经济存在”的常设机构认定规则等。众多发展中国家认为,始于20世纪20年代的国际税法规则已经过时,无法满足数字时代的现实需求。但是,针对数字经济的单边措施已经引起国际贸易争端。例如,鉴于法国颁布数字服务税法案,美国贸易代表处(USTR)依据《1974年贸易法》展开“301调查”,威吓法国一旦开征数字服务税,美国将采取对等的关税惩罚。与此同时,2020年10月欧盟委员会通过2021年工作方案。该工作方案提出,“为了维护数字经济领域的公平性,欧盟将会持续推动国际共识的形成,以求建立一个可以持续提供税收收入的公平税收制度。如果这一目标无

法实现,欧盟委员会将在 2021 年上半年推出自己的数字税收政策。”^[8]因此,一旦 OECD/G20 领衔的“双支柱方案”无法有效推进^①,各国针对数字经济税收的单边措施将会卷土重来。

(二)中国角色:从国际税收规则的跟随者到参与者

近年来,中国作为 G20 成员国与“一带一路”倡议的发起国,一直积极参与 BEPS 行动计划,并与 OECD、G20 以及“一带一路”沿线国家(地区)就各种国际税务问题进行交流与合作。2017 年 6 月,中国等 60 多个国家(地区)在法国巴黎签署了《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》。中国不仅仅是 BEPS 行动计划的跟随者,更逐渐开始为国际税收规则的制定做出贡献^[9]。例如,我国提出“利润应在经济活动发生地和价值创造地征税”的总原则并为 G20 所接受^[10]。在转让定价领域,我国率先提出将“特殊地域优势”作为转让定价中的可比性因素予以考虑,最终 BEPS 行动计划也吸纳了这一建议。

与此同时,中国倡议建立的“一带一路”税收征管合作机制(BRITACOM)成果显著。截至 2021 年 9 月,“一带一路”税收征管合作机制理事会成员已增至 36 个,观察员增至 30 个。2016 年至 2020 年 9 月,中国国家税务总局与“一带一路”相关国家(地区)税务主管当局开展双边协商 497 例,为跨境企业消除重复征税 145 亿元人民币^[11]。中国通过“一带一路”倡议积极推动税收合作,夯实反避税与避免

双重征税的成果。

近年来,中国借助 BEPS 行动计划与“一带一路”的契机,积极参与国际税收治理与规则制定。作为一个新兴的经济和政治大国,“中国是经济全球化的受益者,更是贡献者。”^[12]因此,中国不仅持续关注 OECD/G20 推动的 BEPS 包容性框架,而且积极与其他国家合作,为应对经济数字化带来的税收挑战提供必要的支持。

(三)国内层面:中国税法体系应对数字经济税收挑战的举措

中国税收收入高度依赖增值税与企业所得税,即使在大规模减税降费的背景之下,增值税(不包括进口货物增值税)与企业所得税收入仍然占据 2021 年全国税收总收入的 61.1%。^②

1. 企业所得税

第一,《中华人民共和国企业所得税法》(以下简称《企业所得税法》)对于所得类型与来源地的规定相对宽泛,为立法解释留下空间^[13]。《企业所得税法》第三条规定只要来源于中国境内的所得,无论设立机构场所与否,均负有纳税义务。与此同时,《企业所得税法》第六条以及《中华人民共和国企业所得税法实施条例》第六条、第七条规定企业所得税的类型与所得来源的确定,均留下“其他所得”的余地,交由国务院财政、税务主管部门确定。因此,《企业所得税法》采用较为宽泛的立法模式,为数字经济税收入入企业所得税留下相对充足的解释空间。

第二,中国税务机关通过制定预约定价安排、转让定价方法,保障市场管辖区的税收利益。国家税务总局先后颁布《关于完善关联申报和同期资料管理有关事项的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 42 号)、《关于完善预约定价安排管理有关事项的公告》(国家税务总局公告 2016 年第 64 号)以及

①多边共识方案虽然可以协调税收管理或修订现有的双边税收协定,但是都不涉及新征税权的设立或在国家间的分配。“支柱一方案”需要转换成国内法,方可适用。然而,美国国会可能无法通过立法,接受众多市场国家利用支柱一中的金额 A 对美国企业征税。因此,“双支柱方案”的推进仍旧存在变数。参见李金艳,胡尚华.OECD 支柱一蓝图创建全球性税制的法律挑战[J].国际税收,2021(8):27-38。

②2021 年全国税收收入总计 172731 亿元,增值税(不包括进口货物增值税)收入为 63519 亿元,企业所得税收入为 42041 亿元。参见财政部国库司.2021 年财政收支情况 [EB/OL].(2022-01-29)[2022-03-01].http://gks.mof.gov.cn/tongjishuju/202201/t20220128_3785692.htm。

《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》(国家税务总局公告 2017 年第 6 号),逐步落实 BEPS 行动计划形成的积极成果,并将其纳入我国的税收规范体系之中。尤其是《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》第十五条,增加成本节约、市场溢价等地域特殊因素作为可比性分析的考虑因素之一^①,让市场国可以根据市场溢价等地域特殊因素,要求跨国企业根据其创造或由数字商业模式增加的“真实”价值进行适当的纳税调整^[14]。

第三,中国税务机关出台针对“可变利益实体”(Variable Interest Entities, VIE)的税收政策,防止税基侵蚀与利润转移的发生。中国互联网企业通常通过设立 VIE 架构,前往海外进行上市融资。例如,腾讯、阿里巴巴等互联网企业均是通过 VIE 架构在美国纳斯达克完成上市。然而,VIE 架构会导致境内实体公司的资金和利润向境外控股公司转移,在利益转移的链条中必然面临所得税的监管难题。因此,中国税务机关出台一系列针对 VIE 架构的税务规范性文件,从股息分红、股权转让、股息激励以及关联交易规则等不同方面,对中国境内采用 VIE 架构的企业进行税收征收与管理^[15]。

2. 增值税

第一,增值税的应税交易范围相对宽泛。中国增值税的征税范围包括中国境内发生的货物、服务、无形资产、不动产和金融商品销售。虽然《中华人民共和国增值税暂行条例》(以下简称《增值税暂行条例》)没有明确列举“提供数字服务”,但是可能将其归于“服务提供”的范畴之内。同时,《增值税暂行条例》规定,服务购买方在中国境内,构成在中国

境内销售服务。因此,针对以在线形式向中国市场提供数字服务的企业,中国税务机关在理论上可以对其服务提供行为征收增值税,并以中国境内的购买方为扣缴义务人。

第二,出台跨境电子商务相关税收征管政策。作为跨境电商交易的大国,财政部、海关总署、税务总局等部门连续针对跨境电商交易产生的增值税、消费税问题发布系列规范性文件。例如,《财政部、海关总署、税务总局关于跨境电子商务零售进口税收政策的通知》(财关税[2016]18 号)以及《海关总署关于跨境电子商务零售进出口商品有关监管事宜的公告》(海关总署公告 2018 年第 194 号),将购买者作为增值税的纳税义务人,电商交易平台企业或物流企业作为代扣代缴义务人,以保障跨境电子商务的有效税收征管。

在面对数字经济带来的税收挑战时,中国并未像其他国家一样,匆忙出台单边税收措施。在企业所得税领域,中国并未引入数字型常设机构,也未引入“显著数字存在”(Significant Digital Presence)的概念。与此同时,中国企业所得税法中预提税的适用范围仍然仅限于消极所得,并未扩大至数字服务的营业收入。依据传统的国际税收规则,以物理存在为基石的常设机构是来源国征税权的依据^[16]。在缺乏物理存在的情况下,跨国数字企业可以利用市场国资源创造价值,但现阶段中国税法体系尚无法回应这一挑战,也无法有效对跨境数字服务进行征收管理^[17]。

二、现阶段应对数字经济税收挑战的中国立场

虽然现阶段数字经济未对中国带来税基侵蚀与利润转移的紧迫压力,但随着全球数字经济规模的不断成长,中国作为数字经济的市场

^①参见《特别纳税调查调整及相互协商程序管理办法》(国家税务总局公告 2017 年第 6 号)第十五条。

大国和技术大国,有关数字经济的国际税收规则以及国内税法的修正都与我国的现实利益息息相关。

(一)现状:迈向数字经济大国的中国

近年来,中国逐渐成长为一个数字经济大国。联合国贸易和发展会议(UNCTAD)数字经济发展报告显示,中国与美国参与数字经济的程度和从中受益的能力最强^[18]。在信息通信技术领域,美国和中国的增加值之和几乎占据世界总量的40%。中美两国数字平台占据全球前70数字平台总市值的90%,相比较而言,欧洲的份额仅为4%,而非洲和拉丁美

洲之和仅为1%^[19]。在新冠肺炎疫情期间,中国通过便捷的数字平台以及卓越的物流网络确保了疫情防控措施的有效性,并且进一步推动数字经济的发展。

依据UNCTAD的数据显示(见表1),中国在2019年与2020年数字化交付服务(Digitally-deliverable Services)的进出口总额逐步增加,并且保持贸易顺差^[20]。但是,从总量而言,中国数字化交付服务的进出口规模均与美国差距悬殊。如果以信息通信技术服务为标准,中国信息通信技术的进出口规模已经与美国相当。^①

表1 中美数字化交付服务进出口规模

数字化交付服务进出口贸易规模		中国		美国	
		2019年	2020年	2019年	2020年
出口	贸易额(亿美元)	1435.48	1543.75	5289.73	5330.93
	占服务贸易出口额比重(%)	50.69	55.01	60.36	75.55
进口	贸易额(亿美元)	1282.63	1396.10	3000.56	2921.67
	占服务贸易进口额比重(%)	25.62	36.63	54.84	51.81
贸易顺差(亿美元)		152.85	147.65	2289.17	2409.26

资料来源:联合国贸易和发展会议数据库。

与此同时,相较于其他西方发达经济体,中国的消费互联网不落人后,甚至处于领先地位,但是中国的工业互联网仍然存在较大的发展空间,中国传统制造业部门的劳动生产率也远不及西方发达经济体。这也意味着中国工业的数字化和智能化仍然存在巨大潜力。

可见,中国正在迈向数字经济大国的征途中,腾讯、阿里巴巴等本土互联网企业逐渐成长为世界

顶尖的数字企业。与此同时,虽然中国与西方发达经济体之间存在差距,但是中国数字服务的贸易顺差正在逐渐扩大,中国数字企业正在加速走向世界。因此,在应对数字经济的税收挑战之时,中国不应缺席。

(二)既有数字税收政策的模糊性:基于现实的考虑

面对数字经济的不断成长及其引发的税收挑战,部分国家已经着手规划数字服务税、数字型常设机构等国内措施,G20/OECD推动的“双支柱方案”也试图解决数字经济税收难题。至今,中国政府尚未针对数字经济带来的税收挑战推行任何

①以信息通信技术服务(ICT)为标准,2020年美国出口贸易额为498.16亿美元,进口额为355.88亿美元;同年,中国(不含港澳地区)出口额约为590.34亿美元,进口额约为268.61亿美元(进口额2020年数据尚未更新,援引2019年数据)。参见UNCTAD,UNCTAD STAT[EB/OL]. [2021-11-03].<http://unctadstat.unctad.org/wds/tableView/tableView.aspx?ReportId=158359>。

单边税收措施,可能是基于以下几点现实的考虑^[21]。

第一,应对数字经济的税收挑战并非中国税务机关的首要目标。近年来,中国税务机关主要聚焦于推进税收法定进程、金税四期以及实施减税降费政策等议题。与此同时,由于中国数字经济的本土化倾向,中国税务部门关注重心在于 VIE 架构、税收协定以及转让定价等领域,以防范境内数字企业通过 VIE 架构以及违背独立交易原则等方式转移利润和侵蚀税基。

第二,鉴于境外互联网巨头在华的业务量有限,中国税务机关并未将关注焦点转移至此。由于中国境内互联网监管等原因,国际大型数字企业,如 Facebook、Google 以及 YouTube 等,无法在中国境内开展其主营业务,中国境内用户的占比也极为有限。然而,因应中国企业“走出去”的需求,一些企业开始在 Facebook、Google 以及 YouTube 等平台投放宣传广告。如 Facebook 每年向希望在海外推广信息的中国企业和政府机构出售价值超过 50 亿美元的广告空间。这使得中国成为 Facebook 排名第二位的收入来源国家,占到其 2018 年总营业收入的 10%^[22]。但是,对于中国税务机关而言,由于全球数字巨头在中国境内的用户极少,因此其侵蚀中国税基的可能性也较小,采取单边税收措施产生的税收收入也相对有限。

第三,中国互联网企业的海外份额仍然较为有限。以腾讯集团和阿里巴巴集团为例,腾讯集团 2020 年报显示,2020 年腾讯海外市场收入占总收入比例仅为 7.0%^[23]。与此同时,阿里巴巴 2020 年财务报表显示,2020 年其跨境及全球电商收入约为 339.2 亿元,占 2020 年总收入(5097.1 亿元)的 6.7%;而中国本土电子商务收入约为 35451.8 亿元,约占 2020 年总收入的 67.7%^[24]。因此,中国互联

网企业的海外份额仍十分有限;面临各国针对数字经济的单边税收措施时,中国互联网企业受到的冲击相对有限。

第四,对于中国而言,短期内没有制定数字经济单边税收措施的需求。不论是数字服务税,还是其他单边措施,其目的在于实现税收公平,平衡数字企业的税负,给予市场国征税权,同时解决国际税收利益的协调问题。目前,我国税法规范体系针对境内数字企业有相对完整的征管体系,无需通过开征数字服务税或制定其他单边措施的方式对其进行税收征管。因此,鉴于中国的基本情况,在短期内中国不会开征新的税种或制定单边税收措施。

(三)支持多边共识方案的中国立场

2020 年 10 月,财政部部长刘昆出席 G20 财长和央行行长视频会议时表示,“欢迎应对经济数字化税收挑战工作取得的显著进展,愿继续持开放态度,为实现各方接受的多边共识解决方案而努力。”^[25] 2021 年 10 月,包括中国在内的 136 个税收管辖区正式发表共同声明,支持“双支柱方案”,刘昆部长表示,“中方一贯支持并努力推动达成多边共识方案,以有效应对经济数字化税收挑战,消除单边措施,重塑更加公平、更加稳定、更加可持续的国际税收体系”^[26]。中国不仅是数字经济的技术与服务输出国,同样也是数字经济的市场大国。因此,数字经济带来的税收挑战,攸关中国的切身利益。但是,在 2023 年“双支柱方案”正式落地前,一切未成定局。面对多边共识方案和各国多元的单边措施,中国应当秉持着何种立场?

首先,数字服务税等单边措施对中国而言并非最优的选择。各国的单边税收措施可能对中国数字企业的海外业务产生不利影响。例如,美国针对法国数字服务税启动的“301 调查”报告显示,阿里巴

巴可能成为法国数字服务税的纳税人^[27]。作为数字经济大国,中国在逐步向全球输出数字服务时,并不乐见复杂多元的单边税收措施。

其次,一个长期稳定的多边共识税收方案对中国来说更为有利。中国是经济全球化的坚定维护者,一个内嵌“开放、合作、团结、共赢”的多边共识方案,也符合我国的一贯立场。与此同时,从我国不断推进“一带一路”征管合作机制来看,中国政府一直致力于消除重复征税、降低企业的额外税收负担。因此,相较于各国复杂多元的单边措施,以现有国际税收规则为基础的多边共识方案可以最大限度地减少重复征税,同时降低企业的税务合规风险。稳定而明确的国际税收规则对于中国数字企业的海外业务拓展至关重要。中国数字企业的海外扩张尚处于起步阶段,稳定的数字税收框架可以为中国数字企业设定一个相对宽容、稳定的国际税收环境,以降低政策不稳定性带来的合规风险及海外业务受阻。

三、数字经济 2035 年:未来数字经济税收挑战的中国应对

2035 年,我国将基本实现社会主义现代化。届时,数字经济将会呈现何种样貌?彼时的中国数字经济道路将行至何处?随着中国数字经济规模的不断扩大,我国对于国际税收规则的态度又会否发生变化?展望 2035 年,以上种种问题都可能成为未来重要的税收议题。

(一)开放市场与走向全球:中国未来数字经济之路

2020 年 10 月,党的十九届五中全会召开,为中国勾勒出未来五年甚至十五年的经济发展图谱。《中共中央关于制定国民经济和社会发展第十四个五年规划和二〇三五年远景目标的建议》

(以下简称《建议》)指出:“坚持实施更大范围、更宽领域、更深层次对外开放;促进国际合作,实现互利共赢;有序扩大服务业对外开放,依法保护外资企业合法权益;实现高质量引进来和高水平走出去”。《建议》亦提出:“发展数字经济,推进数字产业化和产业数字化,推动数字经济和实体经济深度融合,打造具有国际竞争力的数字产业集群。”

未来的中国将坚定地走在开放的道路之上,“让中国市场成为世界的市场、共享的市场、大家的市场”^[28]。截至 2020 年 6 月,中国限制外国投资的行业数量已经从 2018 年的 63 个领域减少到 33 个,压缩比例高达 47.6%。与此同时,中国数字经济继续保持高速增长,2020 年增加值达 39.2 万亿元,占全年国内生产总值(GDP)比重达 38.6%^[29]。因此,中国将在开放的道路与发展数字经济的道路上持续迈进。基于中国未来的开放战略与数字经济战略,未来中国的数字市场规模也将不断扩大,中国亦将在数字经济领域推进高质量“引进来”与高水平“走出去”。

其一,中国数字经济发展将进入下半场,工业互联网开始崭露头角。随着工业互联网的推进,当整个产业接入网络之后,单一产业内部、产业链条之间、不同产业之间以及产业与消费者之间的信息壁垒将会被打破。鉴于中国制造业市场规模巨大,工业互联网将成为中国数字经济发展的下一片“蓝海”。据普华永道(PWC)《2016 年全球工业 4.0 调查》报告,随着工业互联网的推进,全球受调查企业每年运营成本可以降低 3.6%,而生产效率可以提高 4.1%,未来五年企业收入平均增加 2.9%^[30]。因此,工业互联网的发展将进一步推动中国的产业升级、促进经济增长并且提供就业岗位。虽然与领先的西方发达国家相比,中国消费者服

务和零售的数字化程度较高,但是工业部门的数字化和自动化程度则较低。随着未来中国境内工业互联网不断布局与扩张,短时期内,在这一领域占据技术优势的西方国家可能会加大对华数字服务的出口。基于“支柱一方案”,作为市场国的中国可能产生新的税源。

其二,中国数字企业未来将深度融入全球市场。以阿里巴巴为例,其全球化战略遍布各个领域:电商业务提出实现“全球买,全球卖”战略,蚂蚁金服不断扩张海外支付业务,菜鸟物流尝试搭建全球化的物流服务网络。中国数字企业将在全球不断寻找新的增长点。中国政府也将坚定维护中国企业海外合法权益,实现高水平“走出去”。

因此,随着中国市场的不断开放,2035年我国数字经济将具有更为广阔的发展空间。在高质量“引进来”与高水平“走出去”的背景之下,境内外的数字企业将合力扩张中国数字市场规模。一方面,当非居民企业提供数字服务的份额扩张时,中国政府有权主张更广泛的征税权;另一方面,当中国居民企业的海外版图逐步拓展时,依据价值创造原则,中国企业需要向市场国公平地支付税款。

(二)变与不变:以多边共识为主轴的因应之策

未来随着中国数字经济的发展,当中国在全球数字经济领域的市场份额进一步提高时,中国是否会改变立场,转而固守本国的税收利益?

首先,就中国的税收利益而言,未来的中国不仅是数字经济的输出大国,而且是数字经济的市场大国,中国通过多边共识方案向市场国公平分配征税权的立场也将保持不变。第一,中国作为数字经济最大的消费市场之一,逐渐开放的市场可能产生更多的征税权。第二,在中国内部市场不断开放,规模不断扩大,获得更多征税权的同

时,中国数字企业也在不断地走向世界,中国数字企业在全球份额也将随之扩大,中国也将让渡部分征税权。因此,向市场国公平地分配征税权,既是中国作为数字经济市场大国的基本保障,也是推动建立公正合理的国际税收新秩序的重要举措。

其次,就中国的外交政策而言,中国一贯倡导人类命运共同体与互利共赢的发展理念。无论是人类命运共同体倡议,还是“一带一路”倡议,中国始终坚持深化开放合作,展示了中国同世界分享市场机遇、实现互利共赢的一贯立场。因此,中国在维护居民企业海外合法权益的基础之上,会有序扩大服务业对外开放,依法保护外资企业合法权益,促进国际合作,实现互利共赢。因此,在应对数字经济的税收挑战时,中国坚持人类命运共同体和多边主义的理念,实现互利共赢的基本立场不会改变。

最后,中国可以基于前期坚持的“地域特殊优势”理论,对数字经济模式下税源发生地与税收管辖权不一致的问题,从概念和规则两个层面进行重构,并基于该立场对OECD所提出的“双支柱”方案做出更有说服力的解释。不管是存在常设机构时的税基侵蚀与利润转移问题,还是不存在常规常设机构下的新联结规则的建设问题,归根结底,还是要给市场参与国分配合适的税收利益。而在数字经济模式下,市场国拥有的数字竞争环境、用户参与以及网络基础设施等地域优势因素,对于数字企业赚取超额利润至关重要。即便是市场国没有产生直接的付费或者收入,通过数据的收集和利用,市场国也持续为数字企业创造着价值。至于究竟是通过“显著经济存在”或者其他技术措施,创设数字型常设机构或者虚拟型创设机构,还是在这些“存在”或“机构”之间通过传统的

转让定价方式,亦或通过公式法、利润分割法实现税收全球公平分配,这都属于第二层面的落实问题。

随着中国数字市场的开放以及中国企业走向全球,跨国数字企业可能会深度融入中国的数字服务市场,中国本土数字企业也将深度融入全球的数字竞争之中。作为数字经济市场大国与技术输出大国的中国,虽然境内的数字市场结构与中国数字企业的全球份额可能发生变化,但是互利共赢的发展理念将保持不变,利用多边共识方案解决经济数字化税收挑战的立场也将保持不变。

(三)未来趋势:数据本土化趋势与常设机构的生成

长期以来,互联网一直以无边界、自由全球互联的面貌展现在人们面前,无需考虑国界的数据自由流动也成为数字经济发展的主要推手^[31]。然而,随着数据本土化(Data Localization)诉求的发展,互联网数据的流通自由度可能正在衰减。

数据本土化是政府要求其境内收集的重要数据应当储存在本国境内,同时对数据的跨境流通进行限制的一项措施^[32]。2021年9月,《中华人民共和国数据安全法》正式实施,提出了“促进数据跨境安全、自由流动”的目标,然而重要数据的出境,仍然适用《中华人民共和国网络安全法》的规定。^①虽然多数西方国家仍未颁布数据本土化的法律,但是越来越多的国家正在采用这一举措。自2000年以来,采取数据本土化措施的国家数量增长400%^[33]。例如,俄罗斯、印度尼西亚以及越南已经制定有关数据跨境流通与数据本土化的严格规定^[34],其他国家(地区)在数据本土化上采取了更为柔性的政策^[35]。以欧盟为例,其通过的《通用数据保护条例》(GDPR)规定,只有在目的地具有

足够的数据保护水平时,欧盟才允许企业将欧盟境内收集的个人信息传输至境外^[36]。美国特朗普政府在处理抖音(TikTok)的用户数据时,也在努力确保美国TikTok的用户数据不会流向中国。然而,美国《澄清境外合法使用数据法》(Cloud Act)却规定部分外国政府无权访问美国企业的数据,同时针对美国管辖的科技企业,美国法院有权调取其全球数据^[37]。这一法案被外国政府所诟病,但同时也可能促进其他主权国家的数据本土化进程^[38]。

随着数据的本土化,数字经济揭开了虚拟与无实体的外衣,一个物理的实体存在诞生了。这一物理存在便是位于市场国的本土服务器。一旦数据的跨境流通被限制,本土服务器便可能成为常设机构认定的重要标准。首先,服务器是一个物理存在。其次,数字企业在市场国的运营数据或副本储存在本土服务器之中。最后,数字企业通过收集与分析市场国的用户数据,对企业的价值创造作出贡献。因此,基于数据本土化的要求,设立在市场国的本土服务器就可能构成一个常设机构。

未来,推出数据本土化的国家是否会增加,数据能否跨境自由流动还不得而知。不可否认的是,这一趋势已经开始。一旦市场国开始限制数据的跨境流通,抑或是市场国要求数据副本存储在本地服务器,新的常设机构就可能随之产生。

四、结语

中国作为数字经济的市场大国和技术大国,数字经济国际税收规则的制定攸关我国税收利益与数字经济的发展。一个稳定、包容的数字经济税收框架可以为中国数字企业营造相对良好国际税收环境。目前,中国数字经济的市场结构并不

^①参见《中华人民共和国数据安全法》第十一条,第三十一条。

均衡,消费互联网强而产业互联网相对较弱,国内营收占比较高而海外份额相对较低。因此,在数字经济税收领域表达中国立场并不容易。一方面,随着中国未来数字市场的开放,作为潜在的数字经济市场大国,中国要求向市场国公平地分配征税权符合中国的税收利益。同时,随着中国数字企业逐步走向全球,向市场国公平地分享征税权和数字经济发展的红利,这也与中国始终坚持的构建人类命运共同体的外交政策不谋而合。另一方面,中国坚持数字主权的立场不会改变。这意味着数据监管措施可能会进一步放宽和优化,但不会消失。数据监管以及本土化的趋势是否会对数字经济和国际税收制度产生影响,仍然有待进一步地观察。

参考文献:

- [1] 国家税务总局.G20/OECD 包容性框架 136 个辖区就应对经济数字化税收挑战“双支柱”方案达成共识[EB/OL]. (2021-10-09) [2021-11-01]. <http://www.chinatax.gov.cn/chinatax/n810219/n810724/c5169582/content.html>.
- [2] 张泽平.全球治理背景下国际税收秩序的挑战与变革[J].中国法学,2017(3):184-201.
- [3] 王雍君.中国应对数字经济税收问题的方略与评估[EB/OL]. (2020-06-01) [2021-11-01]. <https://mp.weixin.qq.com/s/aEayEtBzHBJl5Veavky4jw>.
- [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[J].法学,2016(11):15-27.
- [5] Arthur J.Cockfield.Tax Wars:How to End the Conflict Over Taxing Global Digital Commerce [J].Berkeley Business Law Journal,2020,17(2):353-396.
- [6] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Tax Challenges Arising from Digitalisation-Report on Pillar One Blueprint[R].Paris:OECD Publishing,2020.
- [7] OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy[R].Paris:OECD Publishing,2021.
- [8] European Commission.Commission Work Programme 2021 [EB/OL]. (2020-10-19) [2021-11-04]. https://ec.europa.eu/info/sites/info/files/2021_commission_work_programme_en.pdf.
- [9] Jinyan Li.China and BEPS:From Norm-Taker to Norm-Shaker[J].Bulletin for International Taxation,2015,69(67).
- [10] 李丽辉,吴秋余.深化合作,共建国际税收新体系——写在二〇一六年第十届税收征管论坛大会开幕之际[N].人民日报,2016-05-11(22).
- [11] 曾金华.“一带一路”税收征管合作机制成果丰硕[N].经济日报,2020-11-02(8).
- [12] 习近平.共担时代责任,共促全球发展[J].求是,2020(24).
- [13] Li Na.Taxing Digital Businesses in China [J].Asia-Pacific Tax Bulletin,2020,26(2).
- [14] Pasquale Pistone & Dennis Weber.Taxing the Digital Economy[M].Amsterdam:IBFD,2019.
- [15] 邱冬梅.数字经济所得税国际规则制定的最新进展及中国应对[J].税务研究,2020(10):63-72.
- [16] 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[J].法学,2016(11):17.
- [17] Pasquale Pistone & Dennis Weber.Taxing the Digital Economy[M].msterdam:IBFD,2019.
- [18] UNCTAD.Digital Economy Report 2021 [R].New York:United Nations,2021.
- [19] UNCTAD.Digital Economy Report 2019 [R].New York:United Nations,2019.
- [20] UNCTAD.UNCTAD STAT [EB/OL]. [2021-11-01]. <https://unctadstat.unctad.org/wds/TableViewer/tableView.aspx>.
- [21] Dai Yue.China's Surprising Silence on Digital Taxation[J].Tax Notes International,2019(6).
- [22] Pares Dave,Katie PaulFacebook Defies China Headwinds with New Ad Sales Push[EB/OL]. (2020-01-07) [2021-11-01]. <https://www.reuters.com/article/us-facebook-china-focus-idUSKBN1Z616Q>.
- [23] 腾讯.腾讯集团 2020 年报[EB/OL]. (2021-04-08) [2022-03-01]. <https://static.www.tencent.com/uploads/2021/04/08/27ed851251241c67fc697a18d7d8dc88.pdf>.
- [24] 阿里巴巴.阿里巴巴集团 2020 财政年度报告[EB/OL]. [2021-11-02]. <https://doc.irasia.com/listco/hk/alibabagroup/annual/2020/car2020.pdf>.
- [25] 财政部.刘昆出席二十国集团财长和央行行长视频会议[EB/OL]. (2020-10-16) [2021-02-05]. http://www.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/caizhengxinwen/202010/t20201016_3605689.htm.
- [26] 新华社.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 [EB/OL]. (2021-10-14) [2021-11-03]. http://www.gov.cn/xinwen/2021-10/14/content_5642609.html.

- [27] Office of the United States Trade Representative. Report on France's Digital Services Tax Prepared in the Investigation under Section 301 of the Trade Act of 1974 [R]. Washington D.C.: United States Trade Representative, 2019: 68.
- [28] 习近平. 让中国市场成为世界的市场、共享的市场、大家的市场[N]. 人民日报, 2020-11-07(3).
- [29] 中国信息通信研究院. 2021 年中国数字经济发展白皮书[R]. 北京: 中国信息通信研究院, 2021, 4-7.
- [30] PWC. Industry 4.0: Building the digital enterprise[R]. Berlin: pwc, 2016: 8-13.
- [31] Jennifer Daskal, Paul Ohm & Pierre de Vries. Debate: We Need to Protect Strong National Borders on the Internet[J]. Colorado Technology Law Journal, 2018(2).
- [32] Bret Cohen, Britanie Hall, Charlie Wood. Data Localization Laws and Their Impact on Privacy, Data Security and the Global Economy[J]. Antitrust Law Journal, 2017(Fall).
- [33] Christian Ketels, Arindam Bhattacharya. Global Trade Goes Digital[EB/OL]. (2019-08-12)[2021-11-01]. <https://www.bcg.com/publications/2019/global-trade-goes-digital>.
- [34] Bret Cohen, Britanie Hall, Charlie Wood. Data Localization Laws and Their Impact on Privacy, Data Security and the Global Economy[J]. Antitrust Law Journal, 2017(Fall).
- [35] Ethan Loufield, Shweta Vashisht. Data Globalization vs. Data Localization [EB/OL]. (2020-02-06)[2021-11-01]. <https://www.centerforfinancialinclusion.org/data-globalization-vs-data-localization>.
- [36] Xiaofeng Lin. A Dangerous Game: China's Big Data Advantage and How the U.S. University of Illinois [J]. Journal of Law, Technology and Policy, 2020(Spring).
- [37] 许可. 自由与安全: 数据跨境流动的中国方案[J]. 环球法律评论, 2021(1): 22-37.
- [38] Secil Bilgic. Something Old, Something New & Something Moot: The Privacy Crisis Under the Cloud Act [J]. Harvard Journal of Law & Technology, 2018, 32(Fall).

【责任编辑 张经纬】

(上接第 75 页)

教育绩效责任挂钩的“契约式”制度,即以一般财政转移支付为基数、额外增加 5% 的财政转移支付新制度,并且建立与之相配套的责任追究机制^[12],以增强转移支付的激励效应,加强对转移支付使用的有效监管。另外,还需要进一步清理现行分散在各个财政预算支出科目中的各项教育专项补助,可以将其逐步调整为“整块拨款”和“配套拨款”,提高教育专项转移支付的规范性。

参考文献:

- [1] 李德显,师婕.三级教育公共支出分配结构的合理性分析[J].辽宁师范大学学报,2014(1): 72-76.
- [2] 孙开.政府间普通教育事权与支出责任划分研究[J].财经问题研究,2018(8): 73-77.
- [3] 马海涛,郝晓婧.中央和地方财政事权与支出责任划分研究——以公共教育领域为例[J].东岳论丛,2019(3): 46-50.
- [4] 李振宇,王骏.中央与地方教育财政事权与支出责任的划分研究[J].清华大学教育研究,2017(5): 36-40.
- [5] 孙志军,郝苗.教育财政努力程度:概念与测量方法[J].教育经济评论,2018(3): 4-9.
- [6] 崔潮.治理型财政建设中的教育事权与支出责任划分[J].河北大学学报,2018(1): 90-95.
- [7] 吴木奎,王闻.如何解释省内财政分权[J].经济社会体制比较,2011(6): 89-92.
- [8] 冯俏彬,贾康.权益—伦理型公共产品:关于扩展的公共产品定义及其阐释[J].经济学动态,2010(7): 34-42.
- [9] 杨良松.中国的财政分权与地方教育供给[J].公共行政评论,2013(2): 104-108.
- [10] 李振宇,王骏.中央与地方教育财政事权与支出责任的划分研究[J].清华大学教育研究,2017(5): 36-40.
- [11] 余靖雯,龚六堂.中国公共教育供给及不平等问题研究——基于教育财政分权的视角[J].世界经济文汇,2015(6): 1-19.
- [12] 郭志辉.城乡教育一体化:问题形态与制度突破[J].教育研究,2012(8): 19-24.
- [13] 印月.中国财政支出的教育层次结构问题及改进[J].财政研究,2013(2): 60-63.
- [14] 陈晋玲.教育层次结构与经济增长关系的实证研究——基于 2000 年-2011 年面板数据分析[J].重庆大学学报(社会科学版),2013,19(5): 166-172.

【责任编辑 寇明风】