

数字经济、跨境税收征管与国际税收秩序重塑

何 湾

(中共辽宁省委党校, 沈阳 110004)

内容提要:数字经济的发展重塑了全球经济发展模式,成为当前世界各国经济发展的重要支撑,同时也对传统的跨境税收征管体系发起了挑战。这些挑战主要集中在对于常设机构的认定、利润归属以及税基侵蚀等问题上,加大了全球跨境征税的难度和风险。本文从数字经济发展对跨境税收产生的影响出发,提出了完善跨境税收征管制度、优化跨国企业税收服务、提升跨境税收征管能力和加强国际税收交流合作等加强我国跨境税收征管的建议。

关键词:数字经济 跨境税收征管 国际税收秩序

中图分类号:F812.42 **文献标识码:**A **文章编号:**1672-9544(2021)08-0063-06

伴随物联网、云计算、大数据等新兴技术的蓬勃发展,数字经济快速迭代所催生的新业态、新模式层出不穷,一跃而起成为推动经济转型和实现社会生产力大跃升的重要动力。从国际上看,数字资源成为世界各国争夺的对象,世界主要国家都在致力于挖掘自身数字技术和创新产品优势,以谋求在未来全球产业化中占据制高点。2020年,在新冠肺炎疫情和贸易摩擦双重影响下经济下行压力增加,但中国数字经济发展成绩亮眼,超出同期国内生产总值名义增速200%并保持9.7%的高速增长,成为拉动我国国民经济增长的关键驱动力。“十四五”规划纲要指出要加快推进数字产业化和产业数字化、打造数字经济新优势、提升数字服务水平以推动我国数字经济更好更快发展。数字经济打破原有以资本、土地、劳动力等为生产要素的传统经济发展框

架,这对我国现行税收制度的适用性和可持续性带来巨大挑战。就现阶段而言,国内税收体系很大程度上覆盖了数字经济企业,但在跨境税收方面仍存在较大争议和研究空间。

一、数字经济的定义与特征

数字经济最早出现在1996年《数字经济:网络智能时代的前景与风险》一书中,由数字经济之父Don Tapscott提出。很长一段时间里,数字经济的内容被不断丰富,日本、美国、经济合作与发展组织(OECD)、二十国集团(G20)等国家和组织先后对数字经济作出明确定义,但学术界并未对其达成一致。目前,被大家广泛认可的是2016年G20杭州峰会通过的《G20数字经济发展与合作倡议》中所下定义:“数字经济是指以使用数字化的知识和信息作为关

[收稿日期]2021-06-25

[作者简介]何湾,经济学教部讲师,东北财经大学硕士研究生,研究方向为财政理论与政策。

[基金项目]本文系2021年度全国党校(行政学院)系统重点调研课题“习近平新时代中国特色社会主义思想实践维度研究”(2021DXXTZDDYKT019)阶段性研究成果。

键生产要素、以现代信息网络作为重要载体、以信息通信技术的有效使用作为效率提升和经济结构优化的重要推动力的一系列经济活动。”从经济学的角度来看,所谓数字经济是利用大数据等信息技术对信息资源加以识别、选择、筛选、存储、使用,来实现资源的优化配置和循环再生,为全球经济复苏和我国经济高质量发展注入新动能的一种经济形态。

数字经济的定义相对宽泛,凡是利用数据信息来引导和推动经济发展的经济形态都可纳入到数字经济内涵的基本框架。总的来说,数字经济至少应具备以下三个特征。一是数据依赖性。数字经济增长不再依靠传统生产要素,数据成为越来越多企业赖以生存的重要资产,通过对利益相关者和企业价值链相关数据分析改进其产品和服务。二是虚拟性。数字经济与工业经济必须对应有形产品不同,数字经济中交易的产品或提供的服务均可以通过数字化方式存在,而这种方式往往是无实物形态的。三是外部经济性。根据梅特卡夫法则,同一类数字产品使用者越多,单个用户使用正效用就越强,从而整个经济社会发展都会从中受益。因此,数字经济下的企业追求的是通过扩大网络用户规模降低边际成本从而获得平均利润最大化。

二、数字经济下跨境税收面临的问题

传统跨境税收征管主要是处理两个方面的关系。一方面是国家与国家之间所得征税中产生的税收分配关系,另一方面是一国政府与跨境纳税人间的征纳关系,两者紧密相连。从制定国际税收政策的理论角度来讲,各国在制定国内外税收政策时主要考虑保障自身利益,但在实际情况下,各国自主制定的税收政策由于溢出效应可能会与外国税收政策存在冲突。因此,国家之间在制定税收政策时完全忽视外国税收利益是不可能实现的,这种相互调节的税收利益分配关系就形成了国际税收秩序。

从电子商务出现到当前数字经济时代来临,随着信息技术的飞速发展,产业数字化和数字产业化不断融合,数字经济正在深刻而复杂地变革我们的生活方式和经济社会的发展方式,创新型经济业态和交易模式在数字经济的背景下获得重大发展机

遇,经济韧性水平得到空前提升。但在数字经济发展的过程中,一些问题也逐渐暴露出来,比如基于信息数据和互联网产生的交易,其快捷性、高渗透性、全球性等特点给税收征管带来不小冲击,传统税收征管模式与互联网无痕化、无纸化的交易类型衔接不畅,出现了“虚拟空间”上的“征税盲区”。特别是对跨境税收的影响不容小觑。由于税收的敏感性和复杂性,当前的国际税收秩序必须适应数字经济的发展,否则多边重复征税或税收收益不公平将成为全球经济社会发展的不稳定因素。因此,数字经济下跨境征税所面临的国际税收征管问题亟待解决。

(一)从国家之间跨国所得征税角度来看

1.有害税收竞争问题加剧

一些国家或地区为了吸引外资采用低税率或其他税收优惠政策,但这种方式将会带来企业竞争时的国内优势和他国类似企业竞争时的相对劣势。其他国家为了得到相同的竞争优势势必会加大税收减免力度或提供类似优惠政策,这种“恶性博弈”不仅造成全球整体税收收入的下降,制约政府公共支出能力和发展潜力,而且还造成企业投融资决策的扭曲从而滋生腐败。尽管国际社会对解决上述“逐底竞争”问题已经采取一定的措施,但随着数字经济的发展,以无形资产为交易标的物的跨境贸易成为企业新的利润增长点,并且随着技术水平的不断提高这种无形化的交易开始逐渐全球化和规模化,使这种“有害税收竞争”无形中扩张。虽然税基侵蚀和利润转移(BEPS)项目已经将解决“有害税收竞争”纳入到行动计划中,但仅对部分无形资产有必须满足实体性活动的要求才能享受税收优惠加以约束,对其他税收优惠措施的实施没有具体规定。可以说,对于有害税收改革的措施在 BEPS 行动计划中是最软弱的,无法真正消除跨国企业利用投资转移来实现国际税收筹划的活动。甚至由于跨国公司纳税筹划空间被压缩导致对区域企业所得税税率更加敏感,进一步加剧各国所得税水平上的竞争,进而影响正常跨境税收。

2.跨境双重不征税问题迅速增加

从理论上来看,在数字经济时代,跨境税收管理关注焦点从“如何避免双重征税”向“如何避免双

重不征税”转变。双重征税是国际间重复征税的最主要表现形式,当前各国通过制定双边税收协定已经在很大程度上解决了对企业重复征税的情况。但是对于双重不征税,由于各国之间的税制体系间缺乏相应协调造成某一所得在居民国和来源国都不征税或者征税极少。之所以一直以来避免防止双重不征税问题未得到足够的重视,主要是在经济全球化初期,这种错配发生的次数和规模较少且并不复杂。但随着数字贸易的纵深发展,跨国企业利用互联网技术过度纳税筹划的过程变得更加隐匿和不透明,使得双重不征税问题在短时间内迅速增加。加之,发展中国家跨境征税能力相对落后,无法有效应对新形势下日益复杂的避税手段,进而蒙受巨大损失限制其未来经济发展能力,从公平的角度来看这将进一步影响国际税收的可持续发展。特别是当前发展中国家数字经济发展速度远超前于发达国家,新兴经济体的崛起必然会带来对传统权力格局改革的诉求,其中就包括税收领域。在更好保护发展中国家跨境征税利益的基础上提出避免双重不征税问题的措施成为数字经济下跨境税收的关键。

(二) 从一国政府与跨国纳税人之间的税收征纳角度来看

1. 跨国企业纳税筹划空间加大

一方面对于企业来说,伴随新一代信息技术在经济活动中的不断扩散,数字经济大大提高了无形资产的流动性和企业价值链管理的灵活性,为跨国企业在全世界范围内税务筹划创造了更大的空间。部分跨国企业为追求收益最大化,能够运用数据和数字化交易更加广泛地远程控制经济活动,有意识地将经营利润转移处于低税率地区的受控海外子公司实现避税。数字经济下日益普及的线上支付手段也同样便于企业将应税所得与所得来源相分离,造成高税率国税基被不断侵蚀,同时也对其他企业和经济组织的税收发展产生不公平影响。另一方面对于个人来说,在数字经济模式下,互联网电子商务平台是连接交易双方的主要媒介,互联网交易自身的虚拟化、碎片化以及交易双方匿名等特征加大税务机关跨境税收监管难度。在传统跨境征税管理办法中,纳税义务人是确定税收法律关系的必要条件,若买

卖双方通过线上交易且两国之间并未签署涉税信息交换协定,在这种情况下是无法准确判断具体纳税义务人,自然就无法实施以此为基础的税收征管。

2. 自然人纳税申报缺乏自主性

有效跨境税收征管要保证在出口和进口环节纳税义务人和扣缴义务人能够规范申报。但是,个人涉及的互联网交易具有频率高、包裹小的特点,并且多数采用快递、邮政等方式实现货物进出口。税务机关对自然人纳税人的交易相比较于企业来说追踪相对困难,有时税务机关难以确定交易的纳税地点、时间以及纳税期限。同时,当前数字经济的许多交易对象都是自然人,作为产品或服务的最终消费者无需凭证用以税前抵扣,因此多数情况下纳税人不会主动申请开具发票。这种情况下将很大程度上影响以发票为核心的我国税收征管,如果对每一位自然纳税人都强调自主申报责任,将大幅增加税务机关征管成本。随着全球范围内互联网的普及,自然人纳税人数量大大增加且流动性极强,绝大多数自然人纳税人长期以来早已习惯以扣缴义务人扣缴税收的征税方式。习惯性的路径依赖加之部分自主报税专业性较强,使得自然人纳税人的纳税奉行成本较大,影响其自主申报的主动性。

三、数字经济跨境税收问题原因分析

(一) 各国税制存在差异

不同国家之间的税制不同是造成双重征税、双重不征税、单边税收等问题的根本原因,这也直接为企业利用国际税收规则存在的漏洞进行跨境避税提供了土壤。特别是在数字经济背景下,数据的地位日渐突出,但数据商业价值的衡量在学术界研究较少,当前数据价值在不同交易环境下差异很大,这也给企业利润转移带来可趁之机。数据价值在全球上没有一个统一的价值判断标准和计算规则,将会产生税收征管漏洞,部分企业通过一些方式如将数据转变成知识产权来进行实物商品和无形资产之间的价值转换,试图在高税率国家和低税率国家之间进行利润转移。尽管在数字经济视角下,全球税收合作共赢的未来税收征管是大势所趋,但发达国家为了掌控新经济税源领域的话语

权,不惜实行减免税等竞争性税收政策造成国际税收征管的无序状态。从本质上讲,税收政策是一种国家主权行为,保证国家经济利益必须维持自身税制的竞争力,这就意味着数字经济未来将是各国税源竞争的主战场。经济税源竞争越激烈,各国之间、各地区之间因税收政策的矛盾与冲突产生的跨境税收征管摩擦和真空就越大。

(二)常设机构认定不清

在实际跨境税收征管中,常设机构是各国政府普遍认可的税收征管依据,也是认定一个国家是否有权对他国或地区企业跨境征税的门槛。在传统贸易模式下,为避免重复征税常设机构规则要求收入来源国必须在居民国存在工厂、分支机构、管理场所等固定经济实体,才能对该国或该地区企业经营所得征税。但随着数字经济的发展交易模式不断创新,互联网、云计算、电子货币等技术使得常设机构的概念变得模糊。通常交易双方仅通过网址、网站即可实现产品或服务在全球化经营,而不是通过设立实体来实现,这就造成单纯建立在现行常设机构基础上的收入来源国征税规则显然无法满足税收管控的需要。此外,数字经济模式下,原有课税的辅助性和准备性条款成为企业在居民国经营的主要业务,如为提升送货效率设立仓库,而这类实体并未纳入到常设机构的概念中,但却真正使企业获得了经营收入。因此,在“去实体化”成为数字经济必然趋势的背景下,常设机构的界定如果不加以改进,将造成来源国税收收入的大额流失,进而影响国际税收秩序。

(三)利润定性复杂

与传统经营所得不同,数字经济高度依赖数据和信息技术使得传统税收规则对利润归属和分配问题的解决显得力不从心。一方面,在现行跨境税收规则下不同类型所得依据的税基协定有所不同,而且数字经济下随着信息技术发展让交易商品“有形”概念被冲淡,越来越多商品和服务通过数字化方式利用网络在国际和国内市场销售。但脱离“物理存在”的商品销售有时难以依照现行的税制体系来对其性质进行准确界定,这将影响后续基于利润性质计算的税额合理性。另一方面,利润归属主要有公式分摊法和公平交易法两种方法来处理,其中

公平交易法由于相对简单应用更加广泛。在数字经济模式交易过程中,全球协作变得愈发紧密,传统由WTO规则、全球化、美元为主的国际货币体系主导国际产业分工向围绕数字经济形成的全球化工分工转变,“数字贸易”下的商品和服务由多国分工完成更加细化和复杂,加之其本身在传统市场中不常见,导致其利润率或市场回报率无法衡量,即使能够在可比市场找到公平交易法的价格依据,也会使很大程度影响跨境税收征管质量和效率。

(四)缺乏国际税收合作

国际间税收治理的本质是各国税收合作,现阶段国家与地区间的税收合作主要表现为双边税收协定。这种传统的税收合作方式自在1923年国际联盟委托发布《防止双重征税报告》诞生起已经沿用近一百年之久,广泛存在于国际税收合作各个领域。但随着数字经济的发展,经济全球化推动税收全球化不断深入,这种简单易行的双边税收协定合作弊端开始显现,已经对企业日新月异的国际避税行为难以奏效。由于各国数字经济发展程度差异较大,部分国家已经单边对互联网企业开征数字服务税,“多边征税待出,单边征税现行”使现有的跨境税收征管遭受极大挑战。面对不同国家对税收的利益诉求,任何超越一国税收主权之上的国际税收合作必然会遭遇强烈抗议,因此针对数字经济征税到目前为止仍然没有达成全球性合作共识和行动。反而经济数字化发展下“逆全球化”税收现象加剧国际之间税收协调合作难度,传统税收合作中利润的归属、管辖权的划分以及征管模式的重构等问题已经突破了原有税收规则框架,新的国际税收征管合作机制构建迫在眉睫。

四、数字经济发展中跨境税收管理的建议

当下,数字经济时代的到来倒逼世界各国在国际税收规则制定上需要紧跟时代步伐,重新认识数据的价值,重新定义利润的构成以及重新制定跨境税收征管标准,进而形成新的数字经济背景下的国际税收秩序。特别是对中国来说,作为数字经济大国在国内国际双循环新发展格局下越来越多的国内企业走出国门,使对外投资成为我国经济版图的

重要组成部分。这就意味着我国绝不能让互联网交易成为“法外之地”，要加强对数字贸易税收的研究，主动参与国际税收规则的修改和制定工作，提升数字经济跨境征税能力，这既有利于完善我国与他国税法协调和反避税方面的税收制度，也有利于加强税收国际合作提高我国在全球经济发展过程中的话语权。如何有效应对数字经济发展对跨境税收带来的新要求、新挑战，需要从以下四个方面入手。

（一）完善跨境税收征管制度

鉴于我国现行税法体系和国际税收协定规则普遍滞后于数字经济下的税收实际，基于全球交易数字化角度的税收改革必然成为当下保障我国税收权益的重中之重。首先，要遵循实质重于形式原则，基于对数字经济发展产生的新兴所得增加税收认定类别，拓展常设机构概念的内涵和外延，重新修订常设机构例外条款保证数字经济模式和传统经济模式企业在税收征管上的公平。其次，将“显著经济特征”作为数字经济下常设机构的构成要件，针对非居民企业征税问题可以通过其业务是否存在“显著经济特征”来决定利润在收入来源国的纳税额度，并结合交易形式、资金流动轨迹、交易双方性质综合判断经营所得归属，最大程度保证税收利益。最后，为保证收入来源国税收权益，可通过对互联网交易所得征收预提税打破依据传统常设机构征税局限性，即当非居民企业提供数字化产品和服务后，资金所得已经提前扣税，从而避免因过分强调居民国税收管辖权造成来源国税收利益受损。

（二）优化跨国企业税收服务

在贸易全球化的今天，数字化跨境贸易正处于一种飞速增长的状态，其对税收的贡献和对经济的影响力都不容小觑。因此，数字贸易不但是税收监管的重点，更是提高税收服务的重要方面。首先，设立专门国际税收管理机构用以服务数字经济相关行业并配备专职税务人员与数字贸易企业对接，提供个性化、常态化服务，帮助企业走出去的同时实现动态监管。其次，考虑到跨境交易涉及税种类型较多，涵盖多种税收协定和优惠条款，征税机关应当及时对公众进行政策解读和宣传，通过官方网站、微博、微信公众号等平台实时将最新税收政策

和管理办法发送给跨境贸易各方，并对典型跨境税收违法案例予以曝光，以提升公众法律素养实现自主申报纳税的目的。最后，提高咨询服务质量，主动为进行跨境贸易的企业和个人答疑解惑，必要时可引入第三方中介机构提供专业化的市场走势判断和税务政策解读服务，使得跨境税收优惠政策的红利得到真正释放，从而降低跨境交易成本提高纳税主动性，促进征纳双方效率。

（三）提升跨境税收征管能力

随着经济形态不断发展，我国税收征管体系也从“信息征管”向更加便捷的“数字征管”演进，税收征管与数字经济深度融合，平台化和智能化特征显著，从而适应未来快速增长的跨境互联网交易规模。首先，通过建立数字税务局搭建全新税收征管架构，在征税具体环节运用现代信息技术做好数据间的共享和互通，实现税收征管对数字交易活动相关数据的全覆盖。其次，考虑依托大型电商平台建立涉税活动数据库，并在此基础上不断优化完善逐步形成符合当前数字经济税收管控要求的综合税收征管平台，动态监控各类数字交易活动涉及的交易主体情况和行业发展实际，及时掌握新型交易的成本费用率、营业利润率、综合税负率等资料，为跨境税收征管提供依据。再次，建立个人纳税证明管理平台，通过留存个人纳税数据形成电子档案，在办理贷款、签证时作为信用参考，来提高自然人数字经济背景下纳税义务遵从度。最后，深度挖掘数据价值，通过多重手段和渠道收集每个涉税主体不同维度的信息，并利用大数据、云计算等现代信息技术整合形成数据之间的联动，全方面监控每个纳税人的每个纳税行为，做到数字交易税控不留死角。

（四）加强国际税收交流合作

现行的国际税收规则基本上都是为解决各国自身税收问题而制定的，只具有特定性而不具有普适性。但在数字经济时代，数据流动使空间距离被大大缩短，各国之间、各行业之间由于贸易的网络化已经不再是单一个体，而是有着千丝万缕的联系。因此，此时的跨境税收问题不能仅依靠各国自身法律或规章解决，而是必须要加强国际合作。首先，要密切跟进各国数字经济发展情况，针对某些

全球性数字经济税收问题各国应当达成共识,形成多边数字贸易规则并将其纳入到当前国际税收规则中去,在意见统一的基础上使各国行动一致保障税收利益公平。其次,在涉及跨国公司税收征管问题时,要加强战略合作,国家或地区之间要做好信息、数据、资料的交流和互通,避免因信息不对称造成税收征管漏洞。最后,做好我国税法和国际税收规则的衔接,在全球加强数字经济税收征管合作的背景下,为更好适应新的发展趋势,我国要在积极参与国际税收规则修改的同时,做好国内税法应对跨境税收的政策设计和储备。

(上接第 22 页)

应事权变化需要下的动态调整过程。集权和分权的目的,是在事权划分前提下让央地财政能一体化运行,以适配事权履行与支出责任需要。

当前,中央多次下发文件,进一步划分了央地财权事权归属。大国治理下,事权划分还面临着细、繁、杂等新挑战,这又要求科学配置相应财力,以避免事权脱离财权。因此,未来财税治理,需在财税一体化框架下,合理配置财权财力、事权与支出责任划分,发挥央地两个积极性。

提升中央财政的宏观调控能力是前提。市场经济的政府调控、供给侧结构性改革、脱贫攻坚战以及新近发生的新冠肺炎疫情应对,无一例外地证明了党中央集中力量办大事的优势。因此,要坚持全国一盘棋,在党中央的统一领导下,统筹规划,做到市场统一、财税统一。对利用财税工具推行地方保护主义的,要令行禁止。同时,强化垂直领导的路径依赖,强化地方的财政收支动态审计,并将财税考核目标从创收型向治理型转化,将地方的财税行为纳入到党中央的统一框架内运转。

当然,财政收入多数归属中央前提下,地方收入不敷支又会成为可能。因此,完善政府间的财权分配关系,匹配地方的支出责任成为题中之义。一方面,通过中央与地方共同担负,匹配跨区域等重大事权的财力。中央政府转移支付支持地方开展生态修复、民生服务、科技创新等事权履行。另一方面,启动地方财政救助机制,通过转移支付、特别国债

参考文献:

- [1] 李蕊,李水军.数字经济:中国税收制度和以回应[J].税务研究,2020(3):91-98.
- [2] 崔建高.数字经济对中国海关税基侵蚀及对策研究[J].中国口岸科学技术,2020(1):12-22.
- [3] 胡连强等.基于数字经济的税收征管探讨[J].税收管理,2019(5):119-122.
- [4] 王宝顺等.数字经济对国际税收征管的影响与对策——基于常设机构视角[J].税务研究,2019(2):86-91.
- [5] 李昊源.我国互联网交易的税收征管问题研究[D].中央财经大学博士论文,2016.

【责任编辑 张经纬】

等形式,扩大救助资金池,完善救助评估机制,使财政救助资金嵌入地方发展中,实现地方政府的公共职能最大效度发挥。

参考文献:

- [1] 马海涛.坚决贯彻党对财政工作的全面领导 推动“以人民为中心”的高质量发展[J].财贸经济,2021(8):12-16.
- [2] 马海涛,任强.新中国 70 年财政发展的路径与经验[J].中国财政,2020(2):59-66.
- [3] 马金华,毕学进.中国共产党百年财税治理的演化之路、逻辑主线与未来趋向[J].改革,2021(6):38-48.
- [4] 马金华,毕学进.中国共产党领导新中国税收制度创建的经验与启示[J].税务研究,2021(8):59-64.
- [5] 毕学进,马金华.中国共产党百年财税治理的演化路径、历史经验与现实启示[J].财政监督,2021(13):5-12.
- [6] 马金华,毕学进.蓝图擘画定航向:中国共产党初创期的财税方略[N].中国财经报,2021-05-18(7).
- [7] 马金华,毕学进.砥砺前行踏征程:土地革命时期党的财税实践[N].中国财经报,2021-06-01(7).
- [8] 杨志勇.中国共产党领导的财政事业:历史回顾与未来展望[J].财贸经济,2021,42(7):5-14.
- [9] 吕伟,刘欣琦.灵活与稳定、传承与包容——建党百年党领导财政工作的历史经验与治理逻辑[J].经济社会体制比较,2021(3):11-18.
- [10] 吕伟,靳继东.财政、国家与政党:建党百年视野下的中国财政[J].管理世界,2021,37(5):24-45+70+3.
- [11] 毛泽东.毛泽东文集(八卷)[M].北京:人民出版社,1999.
- [12] 中共中央党校党史教研室编.中共党史参考资料(八卷)[M].北京:人民出版社,1979.

【责任编辑 郭艳娇】