

数字经济的税收挑战与应对

数字经济的快速发展给国家税收体系带来了挑战，传统的税收体系、税收规则和税收监管模式在一定程度上已经无法适应和应对。如何应对经济数字化转型、积极构建与数字经济发展相适应的国家税收制度和征管体系，助力国家治理体系和治理能力现代化，已成为必须面对和解决的问题。本期专题特别约请理论和实务专家撰文研讨，建言献策，以期共同应对挑战。



经济数字化的税收挑战

中央财经大学 | 何杨 国家税务总局科研所 | 陈琳

经济数字化的定义

随着网络、信息数字通信、人工智能等新型技术的发展及其对经济社会的融合渗透，社会经济形态正在发生深刻变化。为了描述这种形态，官方报告、学术界先后使用了“数字化”“数字化经济”“数字经济”“经济数字化”等概念。从数字经济到经济数字化，理论研究对于经济新形态的发展经历了一个不断深化的认识过程。

数字经济概念的提出已有20多年的时间，但这一术语始终没有最终定义。OECD认为：数字经济是信息和通信技术（ICT）带来的变革的结果。“数字经济”一词包括主要依赖于ICT使用的所有形式的商业模式。在官方文件中，我国第一次使用“数字经济”的提法是在2016年杭州G20峰会上发布的《二十国集团数字经济伙伴关系倡议》中，在这份倡议书中提到“数字经济是指以使用数字化的知识和信息作为关键生产要素、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。”

但是随着数字化和产业的融合，数字经济的概念逐步被经济数字化所取代。OECD在2018年3月发布的《数字化的税收挑战——中期报告2018》中开始使用“经济数字化”的概念。OECD数字经济工作组

在2018年12月召开会议讨论拟纳入BEPS包容性框架的进展中明确采用经济数字化（digitalization of the economy）来描述增值税和所得税领域可能需要进行的国际协调。相比而言，“经济数字化”的概念更符合全球变革发展现状和理论上的准确性。“经济数字化”可以定义为：包括新一代网络技术、信息数字通信技术、人工智能技术等产业发展及其对经济领域进行全面深化融合变革的一系列经济活动。

经济数字化包括了两个部分，第一个部分是经济数字化的基础部分，包括新一代网络技术、信息数字通信技术、人工智能技术产业自身的发展。比如，互联网、物联网、计算机、电子制造、软件服务、移动通信、通信设备、人工智能、机器人制造等产业的发展。第二个部分是经济数字化的融合部分，包括两方面，一是催生的新产业、新业态，比如电子商务、共享单车、在线广告、在线中介服务、移动在线支付等等；二是对其它各行业、产业的融合、改造、变革和提升，涵盖经济领域的方方面面。这就是说，经济数字化范畴将是对经济领域的全覆盖，特别是对传统产业的融合改造将是革命性的。

经济数字化的税收挑战

经济数字化对国内税收带来的挑战，一是税制要素的确定变得更加困难，比如交易客体数字化，难以

确定交易主体的位置和身份。跨境数字交易(包括在线广告和在线中介服务)的客体为数字化的虚拟产品,是可以编码为二进制流的交换物,其产生、传送、接收和存储均可以通过网络以电子数据的形式完成。因此,跨境数字交易从洽谈到付款,通过网络在线完成即可,无需交易双方面对面的交流。这样的交易模式打破了传统交易的物理和空间障碍,交易双方可以在任何时间和任何地点完成交易,从而增加了交易主体的隐蔽性,税务机关难以确定交易主体的位置和身份。二是税收征管变得更加困难。现行征管体系中依靠纳税人登记、发票管理、纳税申报等方式进行征管,但是数字化技术的发展使得小型或者家庭纳税人不需注册即可进行交易,造成了一定的征管空白。

同时,由于经济的数字化使得向世界各地的客户提供商品和服务更容易,而无需在市场管辖区设立“有形”永久性机构或子公司,在跨境层面的税收挑战同样备受关注。在间接税领域,根据 OECD《国际增值税/商品服务税指南》,绝大多数 OECD 国家和 G20 国家都已经对跨境服务和无形资产交易的 VAT 制度和征管进行了规定,但是发展中国家在这一领域尚未采取措施,需要在国际层面上明确数字化交易的征税原则和征税方式。举例而言,征税原则不一致,可能导致双重征税和双重不征税。增值税在生产流通的每一个环节征收的特点,决定了跨境增值税征收的一个基础问题是:增值额的税收征管权限究竟归于原产地还是目的地。原产地课税原则(Origin Principle)即商品、服务和无形资产提供地所在国家或地区享有增值税课税权的原则,“每个辖区将对其境内产生的所有增值额征税”。目的地课税原则(Destination Principle),也称消费地原则,指的是商品、服务和无形资产消费地所在国家或地区享有增值税课税权的原则。目前,各国对跨境数字交易还未完全明确实施一致的征税原则,导致了两个方面的问题:一是造成重复征税问题严重。当提供跨境数字产品和数字服务的企业所属管辖区按照原产地原则征收增值税,而接受跨境数字产品和数字服务的消费者所属管辖区按照消费地原则征收增值税时,就会发生双重征税。即便是提供者和消费者所属管辖

区都按照消费地原则征收增值税,由于退税机制的复杂和不健全,仍然会导致双重税负。二是造成非故意双重不征税。当提供跨境数字产品和数字服务的企业所属管辖区按照消费地原则征收增值税,而接受跨境数字产品和数字服务的消费者所属管辖区按照原产地原则征收增值税时,就会发生非故意双重不征税。双重不征税导致政府税收收入流失,而且会导致本国供应商和外国供应商之间的竞争扭曲。

国内增值税制度仍然实行原产地原则,与跨境增值税达成共识的目的地原则形成一定冲突。例如中国按照来源地原则已经征税的商品,如果退税不彻底,销售到欧盟市场可能会按照目的地原则被再次征税。而在中国出口数字产品和服务的退税问题上,目前只有融资租赁等服务明确了出口退税政策,其他数字产品和服务没有明确的出口退税政策。因此,如果全面实施目的地原则,数字化产品和服务由于退税不彻底,被双重征税的可能性较大。

在直接税领域,来源国可能会失去一部分的征税权。经济数字化的一个典型特征就是缺少物理存在,在跨境电子商务、在线广告和在线中介服务商中也得到体现。如在线中介服务允许消费者网上下单,并能够籍此收集有关数据、分析消费者信息,从而提供个性化服务和广告。跨境电子商务也使得实体货物的流动减少了对传统的多处库房的依赖。跨国公司可能利用网络交易方式,避免在任何地方设立有形的经营场所,从而在全球范围内规避税收义务。数字经济因为对各经济行业广泛渗透、并且对无形资产高度依赖,从而成为了税基侵蚀和利润转移的重灾区。

应对经济数字化的税收对策

我国制定了《电子商务法》,跨境电商的税收征管政策也进一步完善。但是国内税收征管法(修订)还未出台,经济数字化跨境征税的立场不够明确。我国企业所得税按照国际通行的规则,对在中国境内无机构、场所的非居民企业,仅就其来源于中国境内的股息、利息、特许权使用费等投资所得征税。在中国对外签订的税收协定中,对于常设机构标准也大多按照

OECD 范本进行规定。在经济数字化的背景下，常设机构关系着来源国能否对非居民企业在本国的经营利润征税的问题，应该探索所得税采用“显著数字存在”的可能性。

比较基于收入、数字化和用户的技术因素标准，考虑从收入这一技术因素考虑，若境外企业在中国没有机构、场所，但是通过电子商务、在线广告等方式获得收入，将收入作为判定该公司在中国有“显著经济存在”的依据是合理的，也是最为核心的判定因素。但如果仅通过从网络平台上获得的收入作为判定因素，可能会对远程客户销售方式产生税收鼓励。例如，企业可以仅利用网络平台进行商品的展示，而通过电话销售的方式完成交易，从而使得收入不依托于网络平台产生。针对这一问题，税务部门一方面可以将此项因素所界定的范围涵盖非居民企业与中国客户所有远程交易所获得的收入，另一方面，仅依靠单个技术因素判断是否存在显著经济存在并不能有效发挥保障税基的作用，甚至产生新的避税空间。综合各技术要素的分析，结合收入和其他技术因素，诸如当地数字平台、当地支付方式、在线订立合同等，同时将其余因素作为参考因素用以判别显著经济存在是最为恰当的方案，能够更加有效地应对数字经济时代下多种商业模式的避税途径。

在间接税方面，目前在 OECD 增值税指南和 OECD 经济数字化中期报告中基本上达成了对跨境服务和无形资产交易采取目的地（或称消费地）原则征税的共识。我国对以电子商务模式进行的跨境货物交易基本上按照目的地原则征收增值税，对出口的货物实行零税率，对进口的货物按照中国相关制度规定征收增值税。但是，对以电子商务模式进行的跨境数字产品和服务交易，没有明确规定按照目的地原则征收增值税，对出口的数字产品和服务没有完全实行零税率，对进口的数字产品和服务没有规定要按照中国相关制度规定缴纳增值税。

在经济数字化的增值税制度和管理上，可以考虑从以下方面着手：

第一，对数字产品和数字服务进行明确定义。我

国应尽快完善相关制度：一是明确增值税应税行为包括出售数字产品和提供数字服务；二是避免把数字产品和数字服务笼统地划归为“服务”，而是对数字产品和数字服务单独给予明确的定义；三是明确规定数字产品、数字服务和对应的性质相同或类似的实物产品、现场服务按照相同的税率征收增值税；四是密切关注电子商务出现的新产品和服务，例如 3D 打印的产品，及时规定其适用的税率。

第二，修订增值税纳税人的定义。如果我国明确要对境内和跨境电子商务征收增值税，有关增值税纳税人的定义要进行两方面修订：一是明确应税行为包括销售数字产品和数字服务。数字产品包括网站、数据库、程序、软件、图像、文档、信息、音乐、电影、游戏电子图书、在线杂志等，数字服务包括网上研讨会、远程教学、健身教练应用程序等。二是明确进口服务（包括数字化服务）和数字产品的单位，以及向我国境内个人消费者提供服务（包括数字化服务）和数字产品的境外供应商是我国增值税纳税人。

第三，采取积极有效的征管手段。在 B2B 情况下，可以采取两种办法：一是如果提供商在我国有常设机构，由该常设机构在我国缴纳增值税。二是如果提供商在我国没有常设机构，则采取“逆向征收”的办法，要求我国接受跨境数字产品和数字服务的企业在我国缴纳增值税。

在 B2C 情况下，可以采取三种办法：一是如果提供商在我国有常设机构或代理商，由该常设机构或代理人在我国缴纳增值税。二是如果提供商在我国没有常设机构或代理人，则要求该境外提供商在我国注册登记并缴纳增值税。三是委托银行或其他支付平台在境内消费者向境外供应商支付价款时代扣相关税款。

此外，可借鉴欧盟和一些国家的做法，对在我国境内进行 B2C 数字交易且没有常设机构和代理商的境外供应商，要求其在我国按照简易增值税登记制度进行登记。简易增值税登记应在网上完成，可以考虑由国家税务总局某直属分局统一受理境外供应商的税务登记、纳税申报和税款缴纳。■

责任编辑 张蕊