

经济数字化下的国际税收规则研究

北京国家会计学院 | 李旭红 田芸芸 许佳仪

经济数字化带来的税收挑战

随着现代科技的高速发展,世界范围内出现了新的经济形态——数字经济。数字经济是以现代信息技术产生或捕捉的信息和数据,进行数据加工和数据分析,从而提高社会工作效率和优化资源配置的经济活动。近年来,我国日渐成为数字经济大国,据统计,2018年我国数字经济规模达31.3万亿元,占GDP的34%,数字经济成为我国经济的重要组成部分。下一代移动网络技术的逐步成熟,结合云计算、大数据等技术,将提速物联网、人工智能等技术的发展与应用,随着相关技术在实际生活领域的延展性和应用性不断得到强化,数字化在各个经济社会领域的渗透将日益深入,因此,数字经济的外延进一步扩大,从而形成了经济数字化。

然而,经济活动通常会涉及税收的问题,在国际化及数字化的双重背景下,增值税与企业所得税的问题应运而生。因为全球治理中税收收入的分配是各国关注的重点,而增值税与企业所得税又是全球最为核心的税收来源。两种税收既有差异,但也存在共性,在经济数字化的背景下,要解决的核心问题是税收管辖权以及应税收入确认的问题。与传统的交易不同,在一个以信息和数据为交易背景或交易标的的环境中,供给主体及消费主体地点的不确定性、服务形式的多样性和区域分布的广泛性都会导致纳税主体的确认上存在挑战。而纳税主体的确认就会关联到税收管辖权的问题,在经济数字化背景下一项涉及到多个国家、多方主体的交易行为,具体应该由哪个国家或哪些国家去征税,征税的依据是什么?在增值税方面,回应

以上问题的焦点是较为集中的,如按来源地原则征税还是消费地原则征税。OECD所颁布的《国际货劳税/增值税指引》正在不断的完善过程中,世界上有越来越多的国家已达成共识,接受消费地征税的原则,因为这是解决重复征税的更优途径。因此,经济数字化增值税的课税问题并非是税收的本质问题,更多的是税收征管的问题,其要解决的是在经济数字化背景下,如何有效征税的问题。就全球而言,为了避免重复征税及国际双重不征税,更多的国家达成共识,在经济数字化背景下利用联结度去判断关联关系,进而确认税收的管辖权问题。

当然,除了常设机构等需要判断的核心问题之外,另一个具有挑战性的问题是跨国利润的全球分配。当然,在国际税收领域,转让定价是我们研究的核心问题之一,目前也具有了多种转让定价的管理办法。然而,在国际税收领域,转让定价所关注的核心问题依然是跨国利润的全球分配规则,正因为定价的可操纵性导致利润的转移,而世界各国存在税收环境与税收负担的差异性,因此在逐利的驱使下有些跨国公司会将利润转移到低税的国家或地区去确认,从而导致一些国家的税基被侵蚀,造成税源流失,进而影响到本国的财政收入。因此,从全球税收治理的角度看,则必须制定一定的国际税收规则,更加公平、合理地分配征税权,以避免税基侵蚀及利润转移(BEPS)。显然,经济数字化的背景下,这个问题尤显突出,因为利润转移的手段更具有多样性、隐蔽性。在经济数字化的背景下,在所得税方面,一些问题已引起了争议,主要有以下几个方面:第一,跨国数字化公司通过为一国消费者提供产品和服务获取巨额利润,但往往不向利



资金流、物流、信息流的网络化、虚拟化，给税收征管带来挑战。图为支付宝工作人员向外籍顾客介绍业务。新华社 白雪飞 摄

润来源国缴纳所得税；第二，跨国数字化公司利用税收筹划手段，不仅在母公司所在税收管辖区，甚至在全球范围内进行避税，造成了不公平竞争；第三，跨国数字化公司通常比本土同类公司在税收上更具有竞争优势；第四，市场中的用户创造了价值，但市场却没有得到任何税收上的回报。

G20 数字经济税收规则的发展

1998年在渥太华电子商务部长级会议中，OECD财政事务委员会发布了《电子商务：税收框架条件》报告，提出电子商务税收应符合中立性、效率性、确定性、简易性等原则。近年来，随着全球经济和市场一体化进程的不断加快以及数字经济的迅猛发展，上个世纪20年代创建的国际税收框架基础面临着严峻的考验。据OECD统计，由于税基侵蚀及利润转移造成全球范围内企业所得税损失每年可达1000亿至2400亿美元，占全球企业所得税总额的4%到10%。为促进全球税收治理，应对数字经济挑战，2013年9月，G20圣彼得堡峰会领导人委托OECD启动研究BEPS国际税改项目，OECD将“数字经济面临的税收挑战”列为BEPS15项行动计划的第1项，并在财政事务委员会下成立数字

经济工作组，专门研究数字经济税收问题。2015年，OECD发布BEPS行动计划最终报告，15项最终成果获得批准，迈出重塑国际税收规则体系的重要一步。2016年9月，G20杭州峰会首次将“数字经济”列为G20创新增长蓝图中的一项重要议题，通过了《G20数字经济发展与合作倡议》，这是全球首个由多国领导人共同签署的数字经济政策文件，阐述了数字经济的概念、意义和指导原则。

自BEPS 15项行动计划发布以来，相关成果逐步得到落实，各国在国内税法、双边税收协定等各方面进展迅速。首先，税收透明度明显提高。

为利用避税港的税收优惠政策，跨国公司常在当地设立分支机构，并通过银行保密制度达到隐瞒利润和避税的目的。对此，BEPS包容性框架要求起到避税港作用的国家停止授予秘密税收优惠，以恢复其他国家被侵蚀的税基。截至2019年6月，共80个税收管辖区参与了国别报告自动交换机制，2.1万个秘密税收协议进行了交换。这一机制为各国税务部门提供了各自管辖区内的跨国企业税务信息，提高了税收透明度。其次，有害税制审查行动成果显著。自2015年开始，OECD已对超过250个税收优惠制度实施了审查行动，对于会侵蚀别国税基的税收优惠制度，采取了取消或修正等措施，从法律层面上修复了被税收洼地侵蚀的税基。第三，滥用税收协定行为受到遏制。BEPS的多边工具目前已覆盖88个税收管辖区，被25个国家或地区批准，各国纳税人的税收遵从度不断提高。

在BEPS1.0时代，主要对价值创造征税，并得出结论不能将数字经济“圈离”出来，对于解决税基侵蚀及利润转移产生了积极的效应，但大部分来源国或居民国规则并未改动，随着经济数字化的深入发展，一些深层次的国际避税行为并没有得到有效遏制。在互联网尤其是移动互联网在全球范围内大规模应用的背景

下,国际上迫切需要有应对经济数字化的新税收合作规则。然而,由于数字经济商业模式灵活、代际变化大、更新快,而国际税收合作涉及面广,国际税收合作进展较为缓慢,出现了商业模式和税收规则的不协调。在这一背景下,单边主义逐渐抬头,欧盟数字税提案失败,一些国家决定率先开征数字服务税,此时,作为重要国际问题讨论机制和国际合作平台的G20会议显得尤为重要。今年1月,OECD发布《应对数字化经济引起的税收调整——政策简报》,明确了BEPS包容性框架将在双支柱下研究解决方案,并于6月在日本G20峰会上得到各国领导人背书。“双支柱”是BEPS包容性框架借鉴美国的全球无形低税所得(GILTI)制度与税基侵蚀与反滥用税(BEAT)条款,并融合了我国与世界各国关于经济数字化征税问题所达成的共识,形成了针对数字经济税收问题的新政策框架,自此,国际税收合作进入BEPS2.0时代。第一支柱的核心思想是对征税权进行重新分配,主要措施是修订现有的利润分配方法和联结度规则;第二支柱主要规定了最低税原则,当企业在税收管辖区适用的实际税率水平较低时,将赋予消费地的税收管辖区(简称“市场管辖区”)反向征税的权力,避免双重不征税,维护税收公平。

“双支柱”新国际税收规则的主要内涵

(一)第一支柱:修订利润分配及联结度规则

在数字经济的商业模式中,价值由数字产品的提供方和市场中的消费者共同创造,基于税收公平的原则,市场管辖区应具有对区域内销售的数字商品征税的权利。但在目前的国际税收体系下,市场管辖区没有获得相应的税收收入,造成征税权在不同税收管辖区之间的错配和国际税收失衡的局面,且随着数字经济的快速发展,失衡愈发严重。

因此,修订现行国际税收合作机制势在必行,2019年G20会议上提出的第一支柱直指利润分配问题,提出了利润分配方法和联结度规则的修订建议,以及下一步行动计划。这些修订建议包括一些具体的备选政策,尽管备选项的征税目标和权力边界各不相同,但它们的目的在于赋予市场管辖区更多的征税权。具

体的备选方案有以下几种:

1. 调整的剩余利润分割法。该方法主张将跨国集团的利润分成常规利润与非常规利润,常规利润分配给企业所在地,而非非常规利润将被重新分配给市场管辖区。具体方法是:先确定跨国集团总利润,再根据现有规则确定非常规利润,最后将其按相关分配依据分配给市场管辖区。需要注意的是,将跨国公司作为一个整体进行利润分割还是按照业务活动的不同进行利润分割,仍有待进一步探讨。

2. 公式分配法。公式分配法相较于第一种方法,不将利润定性,而是按照利润的来源,按分配依据确定的比例将利润分配给市场管辖区。在评估企业应分配至本地区的利润数额时,应当考虑相关业务线的总体盈利能力。具体步骤是:首先确定总利润,然后选择分配依据,最后按照依据对利润进行分配。

3. 市场贡献法。该方法基于以下两个方面的考虑:一是将更大比例的利润视作市场管辖区的税基;二是减少对市场营销和分销合理定价的争议。与调整的剩余利润分割法相比,市场贡献法不仅可以合理分配数字经济产生的非常规利润,还可以对传统的营销和分销活动产生的利润进行再分配。具体的措施可以是设置基准利润标准,依照这一标准,跨国企业因数字经济活动产生的部分非常规利润将被重新分配到市场管辖区。同时,基准利润标准的确定可以根据行业和市场因素的不同而进行调整。

4. 业务划分法。在调整的剩余利润分割法基础上,业务划分法认为跨国公司在不同地区或不同业务上的盈利能力相去甚远。因此,为保证税收公平性和征管的可操作性,应将跨国公司按业务或地域的不同进行区别征税。在关注利润分配方法的同时,OECD提出还应关注新征税权的适用范围,如跨国公司的规模、与其他国际法律可能存在的冲突等。利润和亏损如同一枚硬币的两面,OECD认为新的利润分配规则应坚持亏损与利润的对称适用原则,包含对亏损的处理。企业应建立国家累计亏损账户,当亏损账户为零后,才会向相关市场管辖区纳税。

第一支柱的另一个关键议题是修订联结度规则。

联结度在税收中被用来衡量税收管辖区和企业经营活动之间的联系，是判断企业在某一税收管辖区是否具有纳税义务的重要依据。传统的联结度规则强调实体存在或物理存在，即纳税义务的发生应伴随着实体常设机构的存在。然而在经济数字化的背景下，传统联结度规则逐渐失效，数字企业通过用户提供的数据、评价、互动等方式改进产品、经营获利，用户通过参与所产生的经济贡献等均无法在传统的联结度规则中得到体现。若通过第一支柱对联结度规则进行修订，判断企业在某地区的存在将不再受物理和地理因素的限制。这意味着，即使一个企业在市场管辖区没有设立传统上作为联结度判断依据的常设机构等物理存在，只要企业在该市场管辖区具有显著性存在，如持续取得收入等标准，未来也需要向此管辖区纳税。企业和税收管辖区的联结度是税收管辖区向企业征税的原因，而修改联结度规则是为了更好的实现税收分配，以促进税收公平。从这一程度上，修改利润分配规则是新联结度规则的结果，因此在修订过程中不能将二者割裂开，而应该综合考虑这两方面。

(二)第二支柱：助力全球反税基侵蚀

BEPS 行动计划的提出，是为了确保征税与价值创造相匹配，弥补了国际税收框架中关于双重不征税的规则缺失。但 BEPS 包容性框架的部分成员认为，现有措施尚未提供全面的解决方案，尤其是在数字经济背景下，新的问题开始出现。企业在自身利益的驱动下，将利润转移到避税港的现象依旧层出不穷，特别是无形资产的转移定价问题十分突出。例如，在集团内部进行权益融资并产生利润的跨国集团，在企业注册地所属的税收管辖区可能不纳税或者仅缴纳极少的税。另外，在国际统一税收规则形成前，部分国家已开始单边行动，例如开征数字税等，不可避免地扰乱了国际税收的秩序。在此背景下，BEPS 包容性框架提出第二支柱，最重要成果为全球反税基侵蚀提案。该提案基于这样一个前提：在尚未形成多边关系的情况下，存在不协调的单边行动风险，主要目的是保护现有税基并吸引更多其他税基，这对所有的国家，不论其大小或者发达程度高低，都会产生不利的影

响。表明，当发展中国家面临来自企业的压力时，往往会提供税收优惠措施，但这会减少政府在基础设施、公共服务等方面的投入，限制一国对国内资源的调动。因此必须采取全球性的多边行动，以杜绝有害的税制竞争。

BEPS 包容性框架的成员同意探索一种新方法，使各税收管辖区有权决定其自身税收制度，包括以何种税率征收企业所得税。第二支柱借鉴美国的全球无形低税所得 (GILTI) 制度与税基侵蚀与反滥用税 (BEAT) 条款，确立了两项主要规则：收入归入股东规则与对税基侵蚀支出征税规则。根据 GILTI 的相关规定，对外国受控公司超过有形资产正常收益 (通常为 10%) 的利润总和，无论该利润是否转移回国内，跨国企业均需将 GILTI 纳入税基并在母公司所在地纳税。相应地，收入归入股东规则规定针对跨国公司的境外机构或关联方所获取的来自于境外的收入，如果其实际税率低于最低税率，股东所在国税务部门可对相关收入征税。而 BEAT 条款规定，企业应不考虑跨境支付抵扣来计算应税收入，计算的应缴税款高于实际缴纳税款时需补缴差额。相应地，对税基侵蚀支出征税规则规定，当跨国公司向关联方支付的款项所适用的税率低于最低税率时，公司所在国有权对税基侵蚀支出征税，即不允许税前扣除该款项，且只有足额缴纳税款的款项才能享受税收协定优惠待遇。

第二支柱在现有国际税收规则的基础上，提出设定统一的最低税率，对遏制世界范围内的税基侵蚀及利润转移具有重要意义，是对当前国际税收体系的重大创新。然而 BEPS 包容性框架内各成员的企业所得税税率存在显著差异，与各国企业所得税税率挂钩的最低税率将导致一个更加复杂和不透明的国际框架。对于目前国内企业所得税税率较高的地区，这种设计将对以最低税率征税的收入产生悬崖效应。因此，第二支柱若进入具体实施阶段，所设定的统一最低税率水平的高低，还需要进一步深入的探讨。

第二支柱制定的规则，将通过修改国内法和更新税收协定等方式来实现，并将制定相应的协调规则，以避免多个税收管辖区同时应用这些规则时可能出现

的经济性双重征税风险。此外，还应注重新的规则与现行国际税收规则相协调，如受控外国公司规则、无形资产转让定价规则等，减少税收扭曲和对全球投资秩序的影响。

从两大支柱比较来看，第一支柱通过对征税权的依据和边界进行修订，来促进全球税收公平，可能只涉及到对各国就数字经济产生的利润进行重新分配，对于跨国企业的总体税负来说影响甚微。这意味着，即使第一支柱发挥了相应的作用，仍难以杜绝一些跨国公司利润转移至税收洼地的避税行为。此时，第二支柱规定按各国一同拟定的全球最低税率征收税款，其中对于税基侵蚀支出征税的措施，可能会使跨国企业的总体税负增加，进而影响其利润水平。同时，各国的税收主权可能会受到侵蚀，影响各国的税制设计、税率设定等。

我国应对经济数字化的税收建议

(一) 加大国际税改参与力度，研究应对单边措施的对策方案。根据时间表，BEPS 包容性框架致力于在 2020 年达成基于共识的长期解决方案，“双支柱”的提出，迈出了共识方案的第一步。由于政策限制和企业竞争力等原因，在国内数字经济和互联网企业快速发展的同时，外国互联网巨头的电商、云计算、社交网络、数字广告等业务在我国的市场份额较小，给我国带来的税收冲击并不明显，导致我国在有关政策制定过程中未发挥重要作用。然而，当前全球已有多国提出或已经开始实施数字服务税等单边措施，如法国、奥地利、意大利、西班牙、印度等，且在全球方案进展缓慢的背景下，呈现愈演愈烈之势。因此，我国必须加快研究各国单边措施对我国走出去企业的影响，摸清由跨国公司引发的税收流失情况和对传统行业的税收扭曲影响，研究是否有必要在我国实施应对单边措施的方案。同时，我国应积极推动全球税收合作与协调，鼓励各国在 OECD 层面谋求共识，推动尽快达成基于共识的多边解决方案。

(二) 加快国际税收规则研究，提升我国的税收话语权。随着我国深化对外开放和持续推动“一带一路”

建设，本土互联网企业逐渐向海外扩张，我国日渐成为数字经济输出大国，未来很可能成为 BEPS2.0 时代下新征税规则的重点适用对象，直面来源国和用户所在国对外国数字企业的征税权诉求。就可能提出的长期解决方案而言，有待解决的问题包括：是否会定义新的数字常设机构概念，扩大活动范围；是否会已识别的数字商业模式“圈离”出来，适用新征税规则，还是制定适用于所有商业模式的新规则等等。此外，就一项经济业务而言，居民国实行收入归入股东规则，来源国实行对税基侵蚀支出征税规则，两项规则互相制衡、此消彼长，因此需要制定一定的协调规则，在居民国和来源国之间达成新征税权的再平衡。为此，必须加快新国际税收规则研究，研究营销型无形资产、显著经济存在、用户参与等提案对我国的影响，从我国税收权益和国际税收公平角度出发，就最低税的设定水平、合并所得的规则、对实质活动的排除等未决事项提出中国方案、贡献中国智慧，保障经济数字化背景下我国的征税权和正当税收权益。

(三) 加强跨国税收征管能力建设，积极应对经济数字化的税收风险。长远来看，随着各国税制协调程度的加深和征管互助水平的提升，未来国际税收的格局将重构，跨国征税权将进行重新分配，这无疑对各国的征管水平提出了更高的要求，尤其发展中国家的征管能力将面临更大的挑战。因此，必须加快跨境税收征管能力建设，研究我国当前的税收制度、税务管理水平和会计系统是否能够满足未来长期解决方案的落地要求，监控跨国公司涉税风险，打击国际避税。在此基础上，加强反避税调查力度，打击跨国企业的逃、避税行为，减少税收流失，妥善应对国际税收风险。此外，在新的国际税收规则下，我国的数字化企业可能需要将更多跨国企业集团利益分配至境外子公司/分公司实体，这无疑将增加有关企业境外税收抵免工作，也对税务机关的税收征管能力和专业税收服务人才队伍的培养提出更高要求。因此，税务机关需要培养更多国际税收方面的税收征管人才，助力企业走出去，降低企业税收遵从成本。□

责任编辑 张蕊